

Erster Teil Steuerpflicht

§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834)

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

(3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil

8. an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort

- a) die lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden,
- b) andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone ausgeübt werden, wie beispielsweise die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind oder
- c) künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die in den Buchstaben a und b genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden, und

9. am Festlandssockel, soweit dort

- a) dessen natürliche Ressourcen erforscht oder ausgebeutet werden; natürliche Ressourcen in diesem Sinne sind die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, die im nutzbaren Stadium entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können; oder

b) künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die in Buchstabe a genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/
 Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1

I. Grundinformation zu § 1	1	4. Verhältnis zu den Vorschriften über das Einkommen	13
II. Rechtsentwicklung des § 1	2	5. Verhältnis zu § 27 (Einlagekonto) sowie den Vorschriften über das frühere Anrechnungsverfahren	14
III. Inhalt und Bedeutung des § 1	3	6. Verhältnis zum AStG	15
IV. Geltungsbereich des § 1	5	7. Verhältnis zu § 6 InvStG	16
V. Verhältnis des § 1 zu anderen Vorschriften		8. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	17
1. Verhältnis zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2)	9		
2. Verhältnis zu § 3	10		
3. Verhältnis zu § 5	11		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

I. Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Halbs. 1)		b) Einzelfragen zur steuerlichen Einordnung	30a
1. Vorüberlegungen zu Tatbestand und Rechtsfolge	19	3. Selbständigkeit und Unselbständigkeit der Körperschaften	33
2. Geschäftsleitung	20	4. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Einzelnen	
3. Sitz	21	a) Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 1)	
4. Inland	22	aa) Vorbemerkung	35
5. Besonderheiten bei ausländischen Körperschaften		bb) In Abs. 1 Nr. 1 genannte Gesellschaften (SE, AG, KGaA und GmbH)	36
a) Grundsatz	26	b) Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (Abs. 1 Nr. 2)	41
b) Typenvergleich, Funktions- und Substanzausstattung	27	c) Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 3)	
c) Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften	28	aa) Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland	45
II. Gruppen der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Nr. 1 bis 6)		bb) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	46
1. Ausgangspunkt: Aufzählung körperschaftlich strukturierter Rechtsgebilde	29	cc) Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit	47
2. Bedeutung der Rechtsform			
a) Maßgeblichkeit der Rechtsform für die steuerliche Einordnung in Abs. 1	30		

Anm.	Anm.		
dd) Steuerliche Behandlung der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit	48	ff) Andere Zweckvermögen des privaten Rechts	62
d) Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 4)		gg) Sonderfall: Politische Parteien und politische Vereine	63
aa) Begriff der juristischen Person	51	f) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 1 Nr. 6)	65
bb) Arten der sonstigen juristischen Personen	52	5. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht	
e) Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 5)		a) Beginn der Körperschaftsteuerpflicht	
aa) Verhältnis zu § 3 Abs. 1	55	aa) Grundlagen	68
bb) Gebilde des privaten Rechts	56	bb) Einzelfragen	69
cc) Nichtrechtsfähige Vereine	57	b) Ende der Steuerpflicht	
dd) Anstalten	60	aa) Grundlagen	72
ee) Nichtrechtsfähige Stiftungen	61	bb) Liquidation	73
		cc) Umwandlung	74

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sachliche Steuerpflicht 77

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ausschließliche Wirtschaftszone und Festlandssockel

I. Überblick und Bedeutung des Abs. 3	82	Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind	88
II. Tatbestandsmerkmale		d) Errichtung oder Nutzung künstlicher Inseln und Errichtung von Anlagen und Bauwerken für die in Buchst. a und b genannten Zwecke	89
1. Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone		2. Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil am Festlandssockel	
a) Ausschließliche Wirtschaftszone	86	a) Begriffe	90
b) Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung oder Bewirtschaftung lebender und nicht lebender natürlicher Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds	87	b) Erforschung oder Ausbeutung natürlicher Ressourcen; Definition natürlicher Ressourcen	91
c) Ausübung anderer Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone, wie beispielsweise die		c) Errichtung oder Nutzung künstlicher Inseln und Errichtung von Anlagen und Bauwerken für die in Buchst. a und b genannten Zwecke	92
		III. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland	93

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1

Schrifttum: *Piltz*, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, 34; *Debatin*, Zum Grundverständnis der Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1988, 727; *Dötsch*, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, 2296; *Piltz*, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften, FR 1990, 608; *Debatin*, Die grenzüberschreitende Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1991, 164; *W. Wassermeyer*, Die Vorgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1991, 734; *Weimar*, Treuhandanstalt und Privatisierung, DB 1991, 373; *Ebenroth/Auer*, Körperschaftsteuersubjektfähigkeit ausländischer Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung, RIW 1992, 998; *Schwedhelm/Binnewies*, Hinzuzugsbesteuerung als neue Begehrlichkeit der Finanzverwaltung, DB 1999, 1420; *Schwedhelm/Binnewies*, Grenzüberschreitende Sitzverlegung von GmbH, GmbH-StB 2000, 100; *Bayer*, Die EuGH-Entscheidung „Inspire Art“ und die deutsche GmbH im Wettbewerb der europäischen Rechtsordnungen, BB 2003, 2357; *Birk*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften – Zu den körperschaftsteuerlichen Folgen der Überseeringentscheidung zur Fußnote des EuGH, IStR 2003, 474; *Deiningner*, Körperschaftsteuerrechtliche Auswirkungen der Überseering-Entscheidung des EuGH, IStR 2003, 214; *Meilicke*, Die Niederlassungsfreiheit nach „Überseering“ – Rückblick und Ausblick nach Handelsrecht und Steuerrecht, GmbHR 2003, 793; *Sedemund*, Der BFH verabschiedet sich von der Sitztheorie im Steuerrecht, BB 2003, 1362; *Wagner*, „Überseering“ und Folgen für das Steuerrecht, GmbHR 2003, 12; *Hüttemann*, Der Beginn der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht, in *Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung*, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 27; *Schaden/Winkler*, Grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschluss durch Einbringung in eine US Inc. steuernneutral nach § 20 UmwStG?, GmbHR 2005, 748; *von Busekist*, Ort der Geschäftsleitung und missbräuchlicher Einsatz von Auslandsgesellschaften Praktische Folgen aus den EuGH-Entscheidungen „Dublin Docks“ und „Hülversum“ & Co., GmbHR 2006, 132; *Hennrichs*, Bilanz- und steuerrechtliche Aspekte der sog. Scheinauslandsgesellschaften, in *Berger/Borges/Herrmann/Schlüter/Wackerbarth* (Hrsg.), Zivil- und Wirtschaftsrecht im Europäischen und Globalen Kontext, FS Norbert Horn, Berlin 2006, 387; *Birnbaum/Pöhlath*, Die Verselbständigung von Nachlassvermögen: Stiftung, Trust und andere Gestaltungen im Vergleich, FR 2007, 479; *Stewen*, Europäisches Anerkennungsprinzip und deutscher Typenvergleich, FR 2007, 1047; *Gebert/Fingerhuth*, Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland – Steuerliche Fallstricke im Lichte aktueller gesellschaftsrechtlicher Entwicklungen, IStR 2009, 445; *Elser/Dürschmidt*, Die deutsche Immobilien-GmbH mit Geschäftsleitung im Ausland – Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und ausgewählte steuerrechtliche Fragen, IStR 2010, 79; *Philipp*, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, IStR 2010, 204; *Dißars*, Kriterien zur Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung einer Gesellschaft nach § 10 AO, DStZ 2011, 21; *Kindler*, Möglichkeiten und Grenzen der Umwandlung eines gemeinnützigen Vereins in einen „steuerpflichtigen Gewerbebetrieb“, FR 2011, 411; *Martini*, Das Verhältnis der Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaften zur späteren Eintragung, DStR 2011, 337; *Behrendt/Wischott/Krüger*, Praxisfragen zu deutschen Besteuerungsrechten im Zusammenhang mit Offshore-Windparks in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, BB 2012, 1827; *Ege/Klett*, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften, DStR 2012, 2442; *Martini*, Der Typenvergleich bei beschränkter Steuerpflicht, IStR 2012, 441; *Martini*, Das Verhältnis des persönlichen Körperschaftsteuertatbestandes zur Mitunternehmerschaft Die steuerliche Zuordnung von Personenvereinigungen als Herausforderungen für die Kongruenz von Einkommen- und Körperschaftsteuer, DStR 2012, 388; *Streck*, Freundliche Schwarze Kassen, AG 2012, 34; *Waldhoff/Engler*, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht – am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254; *Bielinis*, Die Besteuerung der KGaA, Diss. Berlin 2013; *Maciejewski/Theilen*, Steuern an ihren Grenzen: Der (erweiterte) Inlandsbegriff im deutschen Ertrag-

steuerrecht und seine völkerrechtlichen Bezüge, IStR 2013, 846; *Schnitger*, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; *Schön*, Das System der gesellschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit nach VALE, ZGR 2013, 333; *Waffenschmidt*, Rücken- oder Gegenwind: Gewerbesteuerliche Fragen bei Windparks, FR 2013, 268; *Becker*, Gewerbesteuersteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) unter Berücksichtigung des StÄndG-AnpG-Kroatien, BB 2014, 2270; *Gerstenberg*, Grundzüge der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Betrieben gewerblicher Art i.S.d. § 4 KStG, Stbg 2014, 344; *Kahle/Cortez*, Zuzug von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, FR 2014, 673; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young GmbH*, Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter, DB 2014, 147; *Hawlitschek*, Gedanken zur geplanten (vermeintlichen) Erweiterung des Inlandsbegriffs für die Ertragsteuern, IStR 2015, 413; *Seeger*, Die Folgen des „Brexit“ für die britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland, DStR 2016, 1817; *Kudert/Birk*, Einsatz ausländischer Basisgesellschaften und Haftung des (faktischen) Geschäftsführers, IStR 2017, 6; *Neumann-Tomm*, Die englische Limited mit deutschem Verwaltungssitz – Was bedeutet der Brexit für die Vielzahl dieser Kapitalgesellschaften?, IWB 2017, 488; *Töben*, Floating Income und andere Missverständnisse, IStR 2017, 942; *Weber*, Steuer- und strafrechtliche Risiken wegen Unterhaltung der Geschäftsbeziehungen zu den ausländischen Briefkastenfirmen in Deutschland, DStZ 2017, 512; *Geils*, Der Ort der Geschäftsleitung von ausländischen Gesellschaften und die Begründung von betriebsstättenlosen gewerblichen Einkünften, Ubg 2018, 377; *Klein/Hörner/Adam*, Ausgewählte internationale Aspekte des InvStG 2018, ISR 2018, 216; *Neumann*, Abkommensberechtigung inländischer Investmentfonds ab 2018, FR 2018, 457; *Stahl*, Deutsches Steuerrecht zwischen Panama und Paradies: Domizil-, Zwischen- und Drittstaat-Gesellschaften, KÖSDI 2018, Nr. 3, 20676; *M. Frotscher*, Der Geschäftsführer als ständiger Vertreter im Steuerrecht, Ubg 2019, 648; *Geyer/Ullmann*, Ertragsteuerliche Auswirkungen des Brexits auf britische Limiteds mit Verwaltungssitz in Deutschland, DStR 2019, 305; *Gieshoidt*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Dividendeneinkünften einer KGaA bei ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, Zugleich Anmerkungen zum Urteil des FG München v. 25.10.2018 – 13 K 1241/17, FR 2019, 543; *Jochum/Hemmelrath*, Der grenzüberschreitende Hinausformwechsel in Europa – Ein Beitrag zur richterlichen Weitsicht und zum RL-Vorschlag der EU-Kommission v. 25.4.2018 für die Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132, IStR 2019, 517; *Musil*, Aktuelle Ertragsteuerfragen bei der wirtschaftlichen Betätigung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Ubg 2019, 224; *Rutemöller*, Gesellschaften in der Liquidation – steuerrechtliche Folgen und Problembereiche, DStZ 2019, 832; *Schmidtmann*, Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz im Außensteuerrecht, Zugleich Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 13.6.2018 – I R 94/15, GmbHR 2019, 79; *Ulrich*, Was ist noch einmal ... eine EWIV?, GmbHR 2019, R 22.

Siehe auch Schrifttum zu § 12.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 6.1.2014 – IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl. I 2014, 111, in Rz. 6 neu gefasst durch BMF v. 19.10.2017 – IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl. I 2017, 1437, Steuerliche Folgen der Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister.

I. Grundinformation zu § 1

1

Unbeschränkte Steuerpflicht nach Abs. 1: Das KStRecht unterscheidet wie das EStRecht zwischen unbeschränkter und beschränkter StPfl. Abs. 1 führt sechs Gruppen von Körperschaften Personenvereinigungen und Vermögensmassen auf, die unbeschränkt kstpfl. sind, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Es handelt es sich um juristische Personen, um

nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sowie um BgA von jPÖR.

Juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind als solche nicht unbeschränkt kstpfli. Sie erfüllen idR hoheitliche Aufgaben. Soweit sie sich mit BgA privatwirtschaftlich betätigen, unterliegen sie ebenfalls der unbeschränkten StPflcht. Zur beschränkten StPflcht der jPÖR vgl. § 2 Nr. 2 und § 2 Anm. 101.

Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 2): Nach Abs. 2 erstreckt sich die unbeschränkte KStPflcht auf sämtliche Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG.

Erweiterung des Inlandsbegriffs um einen Teil der ausschließlichen Wirtschaftszone und des Festlandssockels (Abs. 3): Abs. 3 erweitert den zur Bestimmung der unbeschränkten KStPflcht zugrunde gelegten, im KStG ansonsten aber ebenso wenig wie im EStG definierten Begriff des Inlands um den Anteil Deutschlands an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandssockel, s. Anm. 3.

2 II. Rechtsentwicklung des § 1

KStG 1920/22 (RGL. I 1922, 472): Der unbeschränkten StPflcht waren folgende zwei Gruppen von Rechtsgebilden unterworfen (unter der Voraussetzung, dass sie den Sitz oder Ort der Leitung im Inland hatten):

- juristische Personen des öffentlichen und des bürgerlichen Rechts sowie alle Berggewerkschaften,
- nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach dem KStG bei einem anderen Stpfli. stbar waren.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 208): Unter den gleichen Voraussetzungen waren unbeschränkt stpfli.: auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts alle Körperschaften und Vermögensmassen, auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts jedoch nur Betriebe und Verwaltungen, die nicht bestimmten begünstigten Zwecken dienten. Diese StSubjekte waren in § 2 in drei Gruppen eingeteilt:

- Erwerbsgesellschaften (die Zugehörigkeit zu diesen war in § 4 geregelt),
- alle übrigen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechts (weiter unterteilt in § 5),
- Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit mit Ausnahme der der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienenden Betriebe, der sog. Versorgungsbetriebe (Betriebe, die lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung dienen, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist), sowie der gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienenden Betriebe und der kirchlichen Zwecke dienenden Betriebe.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1031; RStBl. 1934, 1287): Die StPflcht wurde ausgedehnt auf die öffentlichen Versorgungsbetriebe.

2. StÄndG v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): § 1 wurde um den Abs. 3 (Festlandssockel) ergänzt.

KStReformG v. 31.8.1976 (KStG 1977, BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Das KStG 1977 brachte in § 1 einige Änderungen, die der Klarstellung dienten oder lediglich redaktioneller Art waren. Durch den Zusatz zu Abs. 1 Nr. 5 sollte klargestellt werden, dass es sich bei den nichtrechtsfähigen Vereinen, Stiftungen und anderen Zweckvermögen ebenso wie bei den unter Nr. 1–4 genannten StSubjekten um solche des privaten Rechts handelt. In Abs. 1 Nr. 6 wurde die Fassung „Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts“ durch die Formulierung „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ ersetzt. Diese Formulierung entsprach der bisherigen Gesetzesauslegung. Danach bezieht sich der Begriff „Körperschaften des öffentlichen Rechts“ auf alle jPöR des öffentlichen Rechts, ua. auch auf rechtsfähige Anstalten, Zweckvermögen und Stiftungen des öffentlichen Rechts.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1968/1975 stand die Verpachtung eines BgA einem BgA gleich. Dieser Tatbestand ist in Abs. 1 Nr. 6 nicht mehr enthalten. Er wurde in § 4 aufgenommen, der den Begriff „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ in einer eigenen Vorschrift regelt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die „Kolonialgesellschaften“ wurden bei der Aufzählung der unbeschränkt stpfl. KapGes. im Klammerzusatz des Abs. 1 Nr. 1 gestrichen. Die Änderung diente der Rechtsbereinigung, da Gesellschaften in der Rechtsform der Kolonialgesellschaft nicht mehr bestanden.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In Abs. 1 Nr. 1 wurden die noch enthaltenen Wörter „bergrechtliche Gewerkschaften“ gestrichen. Dies war überfällig, weil es bereits seit 1995 keine Anwendungsfälle mehr gab.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2005, 1158): Abs. 1 Nr. 3 wurde als Folge der Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) im Rahmen des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) um Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit ergänzt.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): In Abs. 1 Nr. 1 wurde die Aufzählung von KapGes. ergänzt um die Europäische Gesellschaft und das Wort „insbesondere“. Durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ sollte klargestellt werden, dass es sich nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt (BTDrucks. 16/2710, 30). Danach können auch solche Gesellschaften unbeschränkt kstpfl. sein, die zwar nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind, die aber nach ihrem Gründungsstatut einer KapGes. entsprechen (Typenvergleich). Nr. 2 wurde ergänzt um die Worte „einschließlich der Europäischen Genossenschaften“, da auch diese unbeschränkt kstpfl. sind, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben. Aufgrund der Änderung des Genossenschaftsrechts war der Begriff „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“ überholt, er wurde durch den Begriff „Genossenschaft“ ersetzt (BTDrucks. 16/2710, 30).

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 3 wurde ergänzt um die Formulierung „oder dieser“ – der Festlandsockel – „der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient“, um auch Einkünfte daraus der inländ. Besteuerung beschränkt Stpfl. unterwerfen zu können (vgl. BTDrucks. 16/7036, 27, 14; s. auch § 1 EStG Anm. 2 zum JStG 2008).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Nach dem neu gefassten Abs. 3 gehörte zum Inland auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden, und an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Energieerzeugungsanlagen unter Nutzung erneuerbarer Energien errichtet oder betrieben werden. Entfallen ist der mit dem JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) eingeführte Verweis auf den Anteil Deutschlands am Festlandsockel, „soweit dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient“. Die Neufassung soll durch den Verweis auf die ausschließliche Wirtschaftszone (im Sinne des Seerechtsübereinkommens der Vereinten Nationen) gegenüber der bisherigen Fassung von Abs. 3 klarstellen, dass zum Inland nicht nur der Meeresgrund bzw. der Meeresuntergrund, sondern auch oberhalb der Wasseroberfläche ausgeübte Tätigkeiten (zB auf Anlagen, die auf dem Meeresgrund verankert sind) gehören. Im Übrigen soll nach der Begr. des Gesetzentwurfs klargestellt werden (wobei es sich wohl eher um eine konstitutive Änderung handelt, s. Anm. 91 und auch *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 26 [28] zu vergleichbaren Formulierungen in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA), dass auch Tätigkeiten vor Ort, die der Errichtung der Energieerzeugungsanlagen dienen, im Inland ausgeübt werden.

▶ *Zeitlicher Anwendungsbereich*: § 1 Abs. 3 idF des Art. 4 Nr. 2 KroatienAnpG ist anzuwenden ab VZ 2015 (§ 34 Abs. 1).

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Abs. 3 wird erneut neu gefasst und damit der Inlandsbegriff (wie schon durch das KroatienAnpG) funktional, dh. nicht umfassend, sondern im Hinblick auf die genannten Tätigkeiten weitergehend erweitert. Die ausschließliche Wirtschaftszone und der Festlandsockel werden im Hinblick auf einen weiteren Kreis von Aktivitäten in das Inland (auch) iSd. KStG (inhaltsgleich geändert wurden § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 2 Abs. 7 GewStG) einbezogen. Grund dafür war, dass in den erfassten Gebieten andere als die bis dahin geregelten wirtschaftlichen Tätigkeiten (BTDrucks. 18/4902, 41: „gewerbliche Fischzucht“) an Bedeutung zugenommen haben. Eine Ausweitung des stl. Inlandsbegriffs sei geboten, um in Deutschland nur mit ihren inländ. Einkünften stpfl. ausländ. Stpfl. nicht gegenüber mit ihrem Welteinkommen stpfl. Inländern zu bevorteilen (BTDrucks. 18/4902, 41, 45). Schon im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften hatte der BRat vorgeschlagen, die Erweiterung der Inlandsbegriffe im EStG, KStG und GewStG erneut zu prüfen (BRDrucks. 432/14 v. 7.11.2014), ohne dass dann jedoch § 1 Abs. 3 im Zuge dieses Gesetzgebungsverfahrens geändert wurde. Dies wurde nun durch das StÄndG 2015 nachgeholt.

▶ *Zeitlicher Anwendungsbereich*: § 1 Abs. 3 idF des Art. 4 Nr. 2 StÄndG v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834) ist anzuwenden ab VZ 2016 (§ 34 Abs. 1).

3 III. Inhalt und Bedeutung des § 1

Inhalt des § 1: Das KStG regelt im ersten Teil (§§ 1–6), wer kstpfl. ist, also die persönliche (subjektive) StPflcht sowie subjektive und sachliche StBefreiungen.

Bei der subjektiven KStPflcht unterscheidet das KStG die unbeschränkte und die beschränkte StPflcht. Erstere erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländ. Einkünfte (Welteinkommensprinzip) des stpfl. Gebildes; Letztere nur auf bestimmte entweder örtlich (nach ihrer Herkunft, s. § 2 Nr. 1) oder ihrer Art nach abgegrenzte Teile des Einkommens (s. § 2 Nr. 2) des stpfl. Gebildes.

Bedeutung des § 1: Es handelt sich um die zentrale Vorschrift für die Bestimmung der persönlichen unbeschränkten KStPflcht.

- ▶ **Unbeschränkte Steuerpflicht:** Abs. 1 regelt, wer unbeschränkt kstpfl. ist und Abs. 2 regelt, was das für die in Abs. 1 genannten KStSubjekte bedeutet, dass nämlich anders als im Fall der nur mit ihrem inländ. Einkünften stpfl. beschränkt Stpfl. sämtliche (in- und ausländ.) Einkünfte der KSt unterliegen (Abs. 2). Die Definition der unbeschränkten StPflcht ist in Abs. 1 enthalten; in Ergänzung hierzu regelt Abs. 2 den Umfang der unbeschränkten StPflcht. Die Vorschrift steht insoweit in engem Zusammenhang mit der Vorschrift über die beschränkte StPflcht (§ 2).
- ▶ **Körperschaftsteuersubjekte:** Abs. 1 zählt in Nr. 1–6 auf, welche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der KSt unterliegen. Die von der Rspr. (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) und der hM (vgl. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 33 AO Rz. 63 [2/2019]; *Rengers* in *Blümich*, § 1 Rz. 60 [10/2018]; *Münch* in *DPW*, § 1 Rz. 27 [10/2018]; s. aber Anm. 35) grds. als abschließend angesehene (s. aber Anm. 35) Aufzählung in Abs. 1 wird durch § 3 zT eingeschränkt (vgl. Anm. 10) und durch die neuere Entwicklung zu ausländ. Körperschaften (vgl. Anm. 27) zT erweitert.
- ▶ **Inland:** Abs. 3 enthält eine Erweiterung des für die Abgrenzung der unbeschränkten von der beschränkten StPflcht bedeutsamen, allerdings weder im EStG noch im KStG definierten Begriffs des Inlands.

Einstweilen frei.

4

IV. Geltungsbereich des § 1

5

Sachlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 2 erstreckt sich die unbeschränkte KStPflcht auf sämtliche in- und ausländ. Einkünfte (Welteinkommensprinzip), wobei sich allerdings Schranken aufgrund von DBA ergeben können (Schrankenfunktion, *Debatin*, RIW 1988, 727 (728); s. auch Anm. 16 und *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Systematik DBA Rz. 26).

Persönlicher Geltungsbereich: § 1 gilt für die in Abs. 1 genannten KStSubjekte und grenzt die KStPflcht damit personell von der EStPflcht natürlicher Personen ab. Nicht erfasst werden PersGes., denen es an einer eigenen StSubjektfähigkeit mangelt und in deren Fall über sie erzielte Einkünfte anteilig beim jeweiligen Gesellschafter besteuert werden, sowie jPöR, soweit diese keine BgA iSd. Abs. 1 Nr. 6 unterhalten.

Räumlicher Geltungsbereich ist gem. § 1 das Inland (vgl. Anm. 22). Das Inland wird durch Abs. 3 um den der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel erweitert (vgl. Anm. 86 ff.). Der Begriff des Inlands ist weder im KStG noch im EStG definiert, sondern wird in Abs. 3 bzw. in § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG nur ergänzt („zum

Inland gehört auch ...“); er ist daher grds. nach allgemeinen völkerrechtl. Grundlagen zu bestimmen (s. Anm. 22).

6–8 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 1 zu anderen Vorschriften

9 1. Verhältnis zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2)

Die unbeschränkte KStPflcht nach Abs. 1 und die beschränkte KStPflcht nach § 2 Nr. 1 schließen sich gegenseitig aus. Die beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 2 und die unbeschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 6 können hingegen nebeneinander vorliegen (vgl. *Rengers in Blümich*, § 1 Rz. 20 [10/2018]; *Rengers in Blümich*, § 2 Rz. 66 [2/2019]). Anders als bei unbeschränkter KStPflcht nach § 1 kommen bei beschränkter KStPflcht nach § 2 zwei Alternativen in Betracht:

- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, unterliegen mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 EStG der beschränkten StPflcht;
- sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, sind mit den inländ. Einkünften beschränkt kstpfl., die dem StAbzug vollständig oder teilweise unterliegen, (vgl. § 2 Anm. 81).

Andere Arten der KStPflcht (wie zB im EStRecht die erweiterte beschränkte EStPflcht iSd. § 2 AStG) gibt es nicht.

10 2. Verhältnis zu § 3

§ 3 Abs. 1 schränkt die unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 und 6 insoweit ein, als nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen nur dann unbeschränkt kstpfl. sind, wenn ihr Einkommen nicht nach dem KStG oder EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist.

§ 3 Abs. 2 Satz 1 schränkt § 1 dahingehend ein, als Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, die zu den in § 1 genannten Stpfl. gehören, nur insoweit kstpfl. sind, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht.

11 3. Verhältnis zu § 5

Der zum Ersten Teil des KStG gehörende Abschnitt „Steuerpflicht“ umfasst neben den Vorschriften der §§ 1–4 über die Begr. und Abgrenzung der persönlichen StPflcht auch § 5 Abs. 1 mit einer Reihe persönlicher Befreiungsvorschriften und § 6 mit bestimmten Einschränkungen zu einer dieser Befreiungsvorschriften (für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen). Die Befreiungsvorschriften des § 5 Abs. 1 gelten nur bei unbeschränkter KStPflcht iSd. § 1 sowie unter bestimmten Voraussetzungen für EU- und EWR-Auslandsgesellschaften (s. § 5 Abs. 2 Nr. 2).

12 Einstweilen frei.

4. Verhältnis zu den Vorschriften über das Einkommen

13

Abs. 1 regelt die unbeschränkte KStPflcht als eine der beiden Formen der persönlichen KStPflcht und damit, wer als unbeschränkt KStpfl. mit seinem Einkommen der KSt unterliegt.

Abs. 2 bestimmt, was der unbeschränkten KStPflcht unterliegt. §§ 7 bis 22 regeln, wie das die sämtlichen Einkünfte iSd. Abs. 2 umfassende Einkommen zu ermitteln ist.

5. Verhältnis zu § 27 (Einlagekonto) sowie den Vorschriften über das frühere Anrechnungsverfahren

14

Die Vorschrift über das stl. Einlagekonto (vgl. § 27) war zunächst nur für unbeschränkt stpfl. KapGes. anzuwenden. Der gesonderte Ausweis des stl. Einlagekontos dient in erster Linie der Erfassung von Einlagenrückgewährungen an einen Anteilseigner, da diese nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Mit dem SEStEG wurde § 27 um einen Abs. 8 erweitert, der den Anwendungsbereich des Einlagekontos auf in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Körperschaften und Personenvereinigungen erstreckte und das hierfür erforderliche Verfahren regelt (s. § 27 Anm. 160 ff.).

Das frühere, aufgrund seiner Europarechtswidrigkeit durch § 8b und das estl. Teileinkünfteverfahren ersetzte Anrechnungsverfahren (vgl. §§ 27–43 aF), durch das die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne zum einen mit KSt auf Ebene der Gesellschaft und zum anderen mit ESt auf Ebene des Ausschüttungsempfängers beseitigt wurde, fand nur bei unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 sowie bei solchen unbeschränkt stpfl. Körperschaften Anwendung, die nicht KapGes. sind, deren Leistungen beim Empfänger jedoch zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören.

6. Verhältnis zum AStG

15

Das AStG gilt grds. auch für KStpfl.: Der erste Teil des AStG (§ 1 AStG), der die Berichtigung von Einkünften zum Gegenstand hat, gilt sowohl für unbeschränkt wie für beschränkt EStpfl. und KStpfl. Die Regelungen in §§ 7–14 AStG über die Beteiligungen an ausländ. Zwischengesellschaften (Hinzurechnungsbesteuerung) gelten dagegen nur für unbeschränkt EStpfl. und KStpfl. Dabei greift § 7 Abs. 1 AStG für die Definition der ausländ. Gesellschaft zurück auf § 1 KStG. Der zweite und der dritte Teil des AStG gelten nur für natürliche Personen.

Ausländische Gesellschaften iSd. §§ 7 ff. AStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. KStG. Das AStG greift damit praktisch für den Begriff der ausländ. Gesellschaft auf § 1 Abs. 1 zurück (vgl. *Wasermeyer in FWB*, § 7 AStG Rz. 10–10.2 [6/2019]).

7. Verhältnis zu § 6 InvStG

16

Nachdem die Reform des Investmentsteuerrechts (s. dazu Anhang zu § 20 EStG, Einf. InvStG Anm. 1 ff.) Zweifel aufgeworfen hat, ob mit der Neuregelung der StPflcht insbes. inländ. Investmentfonds in § 6 InvStG (s. dazu Anhang zu

§ 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 1, 15) deren unbeschränkte oder nur eine beschränkte StPflcht begründet wird (s. *Helios/Mann*, DB-Sonderausgabe 16/1, 1, 11; *Klein/Hörner/Adam*, ISR 2018, 216; *Neumann*, FR 2018, 457), hat das Gesetz zur weiteren stl. Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer stl. Vorschriften v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG ergänzt. Die Vorschrift regelt nunmehr ausdrücklich, dass inländ. Investmentfonds unbeschränkt kstpfl. sind. Hintergrund ist die Frage, ob Investmentfonds, wenn sie nur im Hinblick auf bestimmte inländ. Einkünfte deutscher KSt unterliegen, in Deutschland im Sinne eines DBA ansässig und damit berechtigt sein können, durch ein DBA vermittelte Vorteile – wie zB die Ermäßigung einer Quellensteuer – in Anspruch zu nehmen (vgl. BTDrucks. 19/13436, 173; *Klein/Hörner/Adam*, ISR 2018, 216; *Neumann*, FR 2018, 457). Bei inländ. Investmentfonds wird das regelmäßig von dem jeweils betroffenen ausländ. Staat als dem Quellen- und Anwenderstaat zu beurteilen sein. Ob sich ein solcher von der Ergänzung in § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG leiten lässt, bleibt im Einzelfall abzuwarten (s. auch Anm. 8).

17 8. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Unbeschränkt KStpfl. unterliegen grds. mit ihrem Welteinkommen der KSt (§ 1 Abs. 2). Um in grenzüberschreitenden Fällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, treten neben unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (s. Einf. KSt. Anm. 153) solche, die in DBA zwischen Quellenstaat und Wohnsitzstaat vereinbart werden (s. Einf. KSt. Anm. 49; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Systematik DBA Rz. 29). Doppelbesteuerungsabkommen begründen als völkerrechtl. Verträge allerdings keine besondere StPflcht, sondern enthalten lediglich wechselseitige Verzichtserklärungen der Vertragsstaaten auf ihre innerstaatlich bestehenden Besteuerungsansprüche, indem sie sich wechselseitig verpflichten, ihre Besteuerungsansprüche nach Maßgabe der Vorschriften des anwendbaren DBA nicht oder nur in begrenzter Höhe zu erheben (s. *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Systematik DBA Rz. 26; *Drüen* in *Tipkel/Kruse*, § 2 AO Rz. 27 [4/2017]). Eine nach innerstaatlichem Recht bestehende unbeschränkte StPflcht bleibt somit von den Regelungen eines DBA unberührt (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852). Ebenso lässt die StFreiheit nach DBA die persönliche StPflcht unberührt (vgl. *F. Wassermeyer*, IStR 1998, 182).

Ob eine Körperschaft den Schutz eines DBA in Anspruch nehmen kann, richtet sich regelmäßig danach, ob sie in einem der Vertragsstaaten ansässig ist (Art. 1 OECD-MA; s. auch *Pohl* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 1, 2 ff., 17 ff.). Regelmäßig richtet sich die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat danach, ob die Körperschaft dort nach den Vorschriften des jeweiligen Vertragsstaats unbeschränkt stpfl. ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Gemeint ist damit die persönliche StPflcht; ob eine Körperschaft tatsächlich stpfl. Einkünfte erzielt hat (sachliche StPflcht), ist nicht relevant (BFH v. 6.6.2012 – I R 52/11, IStR 2012, 772; zuvor FG Rhld.-Pf. v. 15.6.2011 – 1 K 2422/08, DStRE 2012, 473; *Pohl* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 24). Ist eine Gesellschaft in beiden Staaten ansässig (sog. doppelte Ansässigkeit) und damit grds. unbeschränkt stpfl., weil sich zB in einem Vertragsstaat ihr Sitz und im anderen Vertragsstaat

der Ort ihrer Geschäftsleitung befindet, wird regelmäßig nach der sog. *tie-breaker*-Regelung des anwendbaren DBA entschieden, in welchem der beiden Vertragsstaaten sie als ansässig gilt (Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, s. dazu *Pohl* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 101 ff.; *Schnitger*, IStR 2013, 82).

Einstweilen frei.

18

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

I. Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Halbs. 1)

1. Vorüberlegungen zu Tatbestand und Rechtsfolge

19

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen: Abs. 1 Nr. 1–6 zählt auf, wer unbeschränkt kstpfl. ist. Die Aufzählung ist nach BFH (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) einer erweiternden Auslegung – etwa aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder im Wege der Analogie – grds. nicht zugänglich (s. auch die FinVerw. in R 1 Abs. 1 KStR 2015 und die hM, s. Anm. 3), sodass nicht von der Aufzählung erfasste Körperschaften nur nach Maßgabe des § 2 Nr. 1 und 2 beschränkt stpfl. sein konnten. Aufgrund der Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) ist die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 uE aber jedenfalls seitdem nicht mehr abschließend, sodass auch dort nicht ausdrücklich genannte Gesellschaften erfasst sein können (s. Anm. 35 mwN; s. auch *Hummel* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 70).

- ▶ *Abs. 1 Nr. 1 bis 4* enthält eine Aufzählung von Erscheinungsformen von juristischen Personen des privaten Rechts.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 5* erfasst *privatrechtliche Erscheinungsformen*, die zivilrechtl. zwar nicht unbedingt als eigenständige juristische Person anerkannt werden, die aber aufgrund ihrer Struktur den in Nr. 1–4 genannten Erscheinungsformen sehr ähnlich sind. Damit wird der Kreis der KStSubjekte über die juristischen Personen hinaus erweitert.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 6* erstreckt die KStPflcht auf jPöR. Diese sind zwar von ihrer Struktur her körperschaftlich organisiert, Abs. 1 Nr. 6 erfasst jedoch nur deren BgA. Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ ist in § 4 legaldefiniert. Die jPöR können jedoch nach § 2 Nr. 2 selbst beschränkt kstpfl. sein, wenn sie Einkünfte erzielen, die dem StAbzug unterliegen (vgl. § 2 Anm. 82).

Geschäftsleitung oder Sitz im Inland ist Voraussetzung der unbeschränkten KStPflcht. Dabei genügt es, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland zu haben, um unbeschränkt kstpfl. zu sein.

20 2. Geschäftsleitung

Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ und dieser befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554). Der stl. Begriff der Geschäftsleitung entspricht im Zivil- und Handelsrecht im Wesentlichen dem Begriff des tatsächlichen Verwaltungssitzes (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; s. aber FG Münster v. 12.4.2019 – 13 K 3645/16 G, juris, rkr., zu einem Sachverhalt, in dem das FG einen inländ. Ort der Geschäftsleitung ablehnt, nachdem der BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, BGHZ 178, 192 [Trabrennbahn], einen inländ. Verwaltungssitz angenommen hatte).

Tagesgeschäft: Unter der „geschäftlichen Oberleitung“ einer KapGes. iSd. § 10 AO ist ihre Geschäftsführung iES zu verstehen. Zu ihr gehören die tatsächlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“). Abzugrenzen von der laufenden Geschäftsführung sind Maßnahmen der Gesellschafter, die der Festlegung der Unternehmenspolitik dienen, sowie die Mitwirkung an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung oder das Mitwirken an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175; BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86).

Die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung ist mithin Tatfrage (vgl. RFH v. 20.12.1933, RStBl. 1934, 140). Es steht somit nicht die juristische Berechtigung, sondern die tatsächliche (Ober-)Leitung der Entscheidungsträger im Vordergrund (vgl. *Hummel in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 47; *Münch in DPM*, § 1 Rz. 22 [10/2018]; *Klein/Jacob*, FR 2013, 958 [959]).

Für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung als des Ortes der geschäftlichen Oberleitung (Tagesgeschäfte) kommt es darauf an, wo der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und wo dazu die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten oder anderweitig zur Geschäftsführung bestimmten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, dh. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtl. Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; FG Saarl. v. 3.12.2003 – 1 K 200/00, EFG 2004, 430, rkr., zur Geschäftsleitung einer liechtensteinischen AG). Kurzfristige Abwesenheiten des Geschäftsleiters vom Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung verändern den Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO nicht; regelmäßig hat eine KapGes. nur einen einzigen Ort der Geschäftsleitung (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 171/93, BFH/NV 1994, 770; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175). Werden die laufenden Geschäftsführungsaufgaben an verschiedenen Orten ausgeübt, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten nach ihrer Bedeutung für die KapGes. zu gewichten, um auf diese Weise den Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen. Die in diesem Sinne wesentlichen Maßnahmen von einer Wichtigkeit lassen sich nicht abstrakt, sondern nur für den Einzelfall bestimmen (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I R 1/93, BStBl. II 1995, 175; BFH v. 16.12.

1998 – I R 138/97, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601; Hess. FG v. 19.10.2018 – 8 K 1279/16, EFG 2019, 199, nrkr., Az. BFH I R 43/18; Sächs. FG v. 7.11.2017 – 3 K 61/15, ISR 2019, 100, rkr., mit Anm. *Kahlenberg*). Wird einer von ggf. mehreren Geschäftsführern für einen begrenzten Zeitraum in einem anderen Staat tätig, kann er zwar ständiger Vertreter sein (s. BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365); der Ort der Geschäftsleitung wird dadurch aber regelmäßig nicht in diesen Staat verlagert (vgl. *M. Frotscher*, Ubg 2019, 648 [649]). Zum damit seltenen Sonderfall mehrerer Geschäftsleitungsorte s.u.

Regelmäßig ist anzunehmen, dass die geschäftliche Oberleitung eines Unternehmens an dem Ort ausgeübt wird, wo die Büroräume des oder der leitenden Geschäftsführer liegen (vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554, mwN; s. auch Sächs. FG v. 7.11.2017 – 3 K 61/15, ISR 2019, 100, rkr., mit Anm. *Kahlenberg*). Bei einer Aufteilung in kaufmännische und technische Leitung kommt es darauf an, wo sich das kaufmännische Büro befindet (vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128). Sind zur Ausführung der geschäftlichen Oberleitung Büroräume nicht erforderlich (zB bei einer Patentgesellschaft, die lediglich Lizenzen vertreibt) und nicht vorhanden, so kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung des Unternehmens angesehen werden (vgl. RFH v. 3.7.1934, RStBl. 1934, 1078). Es kommt mithin nicht darauf an, wo die Willenserklärungen wirksam werden, sondern darauf, von wo aus sie abgegeben werden (vgl. RFH v. 23.6.1938, RStBl. 1938, 949). Auch bei einem kleineren Bauunternehmen liegt die Geschäftsleitung dort, wo die Entscheidungen getroffen werden, die den Anweisungen an der einzelnen Baustelle übergeordnet sind (vgl. BFH v. 3.8.1977 – I R 128/75, BStBl. II 1977, 857). Die Rspr. des RFH erkannte eine „geschäftliche Oberleitung (Geschäftsleitung) einer Körperschaft“ im Inland auch dann an, wenn sie in den Händen anderer als der zu ihrer gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung gesetzlich berufenen Personen (Geschäftsführer oder Vorstand) liegen (RFH v. 3.7.1936, RStBl. 1936, 804). Bei Unternehmen mit Sitz im Ausland kann der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Inland liegen. „Befindet sich ein Unternehmen mit Sitz im Ausland derart in den Händen eines Inländers, dass dieser alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit bestimmt, so liegt der Ort der Leitung im Inland“ (RFH v. 25.7.1935, RStBl. 1935, 1366).

Geschäftsleitungsort bei Organgesellschaften: Bei Organgesellschaften (OG) ist als Ort ihrer Geschäftsleitung nicht zwangsläufig der des Organträgers (OT) maßgebend (vgl. RFH v. 12.1.1933, RStBl. 1933, 132). Ort der Geschäftsleitung ist idR der Ort, an dem die gesetzlichen Vertreter der OG bzw. deren Stellvertreter tätig werden (vgl. BFH v. 9.8.1957 – III 215/56, BStBl. III 1957, 341). Das Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses lässt sowohl die zivilrechtl. als auch die kstl. Subjektfähigkeit der OG unberührt (vgl. BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18). Nur in besonders gelagerten Fällen kann sich der Ort der Geschäftsleitung an den Ort der Geschäftsleitung des OT verschieben (vgl. BFH v. 10.6.1964 – II 106/60, HFR 1965, 130). Auch wenn der OT der einzige Gesellschafter ist, muss dieser die Geschäftsleitung völlig an sich gezogen haben. Das setzt ein ständiges Eingreifen in die Tagespolitik und dauerndes Treffen der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht voraus (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695). Beobach-

tung, Kontrolle und fallweise Beeinflussung des laufenden Geschäftsverkehrs genügen nicht (vgl. BFH v. 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175). Es kommt dabei auf die tatsächliche Gestaltung und Abwicklung der Geschäfte von einiger Wichtigkeit an (vgl. BFH v. 10.6.1964 – II 106/60, HFR 1965, 130).

Mehrere Geschäftsleitungsorte, polyzentrische Geschäftsleitung: In selten gelagerten Ausnahmefällen, in denen die Geschäftsleitung nahezu gleichrangig an mehreren Orten ausgeübt wird, kommt mehr als nur ein Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in Betracht. Liegt eine diesbezügliche Gleichrangigkeit vor, sind auch mehre Orte der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO zu bejahen (vgl. *Hummel in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 47 mwN; s. aber Sächs. FG v. 7.11.2017 – 3 K 61/15, ISR 2019, 100, rkr., mit Anm. *Kahlenberg*). Hat eine Gesellschaft Geschäftsleitungen sowohl im In- als auch im Ausland (sog. *dual-resident-companies*), kommt es für die Frage der unbeschränkten StPfl. allein darauf an, inwieweit das Tatbestandsmerkmal der geschäftlichen Oberleitung im Inland erfüllt ist; ggf. bestehen DBA-rechtl. Sonderregelungen.

Auslandsgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung: Gesellschaften, die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben, deren Ort der Geschäftsleitung sich aber im Inland befindet, sind stl. ggf. in zwei Staaten und damit doppelt ansäss. Dies hindert die unbeschränkte inländ. KStPfl. nicht, die nach Abs. 1 nur den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland erfordert. Es droht eine doppelte Besteuerung, die bei Anwendbarkeit eines DBA durch dessen *tie-breaker*-Regelung gemildert werden kann (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; s. auch *Pohl in Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 101). Zu weiteren Fragen der stl. Behandlung doppelt ansässiger KapGes. s. auch *Schnitger*, IStR 2013, 82 (86).

Solche Gesellschaften werden wohl nach der Rspr. des BFH (BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043) als unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 behandelt (vgl. F. *Wassermeyer*, EuZW 2003, 257; *Sedemund*, BB 2003, 1362; *Deininger*, IStR 2003, 214).

Der BFH stellt in seiner früheren Rspr. (sog. Liechtenstein-Urt., BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437) darauf ab, ob eine sog. Typengleichheit mit den in Abs. 1 Nr. 1 genannten StSubjekten bestand. Lag eine solche Typengleichheit vor, wurde die ausl. KapGes. als KStSubjekt in Form eines nicht rechtsfähigen Vereins iSd. Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 behandelt (vgl. *Bauschatz*, KÖSDI 2004, 14155, mwN). Da die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 seit ihrer Ergänzung durch das SE-StEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) uE nicht mehr abschließend ist, kommt bei Vergleichbarkeit mit einer der dort genannten Körperschaften eine Subsumtion unter Abs. 1 Nr. 1 in Betracht (Anm. 19, 26 ff.).

21 3. Sitz

Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist (BFH v. 28.2.1990 – I R 120/86, BStBl. II 1990, 553; *Münch in DPM*, § 1 Rz. 23 [10/2018]; *Hummel in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 51).

Kriterien der Sitzbestimmung: Die statuarische Sitzbestimmung iSd. AO erfolgt unabhängig von der Tätigkeit des Unternehmens und entspricht nur unter

den Voraussetzungen des § 10 AO dem Ort der Geschäftsleitung (vgl. BFH v. 21.9.1989 – V R 55/84, BFH/NV 1990, 353).

Die gesetzlichen Grundlagen für die zivilrechtl. Sitzbestimmung finden sich für die Europäische Gesellschaft in Art. 7 VO Statut SE, für die AG in § 5 AktG, für die GmbH in § 4a GmbHG, für die KGaA in § 278 iVm. § 5 AktG, für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in § 6 Nr. 1 GenG, für eingetragene Vereine in §§ 24, 57 BGB und für die Stiftung in § 80 BGB. Bei VU, deren Hauptverwaltung nach § 8 Abs. 3 VAG im Inland liegen muss, folgt für Aktiengesellschaften die Notwendigkeit eines inländ. Sitzungssitzes aus §§ 5, 36 AktG. für die Europäische Gesellschaft (SE) aus § 3 SEAG, für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit aus § 185 VAG und für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts aus den landesrechtl. Vorschriften (vgl. *Kaulbach/Bähr/Pohlmann*, 6. Aufl. 2019, § 8 VAG Rz. 30).

Sonderfragen eines inländischen Doppelsitzes: In der Praxis existieren – idR bedingt durch Verschmelzungen – Körperschaften, deren Satzung zwei Gemeinden als statuarische Sitze bestimmt, und die in zwei Handelsregistern eingetragen sind (vgl. dazu *Bayer/Hoffmann*, AG 2019, R 148; *Hüffer/Koch*, 13. Aufl. 2018, § 5 AktG Rz. 10). Ein Doppelsitz ist jedenfalls zulässig, wenn besondere Umstände ihn erfordern (vgl. zur AG: LG Essen v. 23.3.2001 – 45 T 1/01, ZIP 2001, 1632 („ThyssenKrupp“); BayOblG v. 29.3.1985 – 3 Z 22/85, AG 1986, 48 („EVO“); AG Bremen v. 1.6.1976 – 38 AR 105/74, DB 1976, 1810; LG Hamburg v. 1.2.1973 – 4 T 5/72, DB 1973, 2237 („Hapag-Lloyd“); BayOblG v. 23.3.1962 – 2 Z 170/61, NJW 1962, 1014; und zur GmbH: OLG Brandenburg v. 13.9.2005 – 4 W 167/05, NotBZ 2006, 22, Vorinstanz LG Potsdam v. 12.8.2004 – 51 T 6/04, NotBZ 2004, 402; KG Berlin v. 20.2.1973 – 1 W 522/72, BB 1973, 1001).

Sitzverlegung über die Grenze: Traditioneller Anknüpfungspunkt des deutschen Kollisionsrechts war über lange Zeit hinweg die sog. Sitztheorie, nach der sich das auf die Gesellschaft anwendbare Recht allein nach dem Recht des Staats richtet, in dem die Gesellschaft ihren tatsächlichen (Verwaltungs-)Sitz hat (BGH v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, BGHZ 97, 269; vgl. dazu grds. *Kindler* in *MüKo BGB, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht*, 7. Aufl. 2018, Rz. 358, 420 ff.). Nach der Sitztheorie führte die Verlegung des tatsächlichen (Verwaltungs-)Sitzes einer im Ausland wirksam gegründeten Gesellschaft ins Inland dazu, dass die Gesellschaft den Vorschriften des deutschen Gesellschaftsrechts unterstand und ohne Einhaltung der Vorschriften über die Gründung einer KapGes. oder einer KG nur als GbR oder oHG anerkannt wurde (sog. modifizierte Sitztheorie oder Wechselbalgtheorie); ursprünglich war sogar angenommen worden, die ausländ. Gesellschaft sei „rechtlich inexistent“ (sog. traditionelle Sitztheorie; zu Einzelheiten s. vgl. *Bayer* in *Lutter/Hommelhoff*, 19. Aufl. 2016, § 4a GmbHG Rz. 7 ff.; *Habersack/Verse*, *Europäisches Gesellschaftsrecht*, 5. Aufl. 2019, § 3 Rz. 14; s. auch *Kahle/Cortez*, FR 2014, 673 [677]).

Der Sitztheorie dogmatisch gegenüber stand die vor allem im anglo-amerikanischen Rechtskreis traditionell vertretene (s. aber auch *Meilicke*, RIW 1992, 578) sog. Gründungstheorie, nach der sich das Gesellschaftsstatut nach dem satzungsmäßigen Sitz der Gesellschaft richtet (vgl. *Bayer*, BB 2003, 2357; vgl. dazu grds. *Kindler* in *MüKo BGB, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht*, 7. Aufl. 2018, Rz. 359 ff.), auch für den Fall der grenzüberschreitenden Verlegung des (Verwaltungs-)Sitzes also nach dem Recht des Staats, in dem die Ge-

sellschaft rechtswirksam gegründet worden ist und weiterhin ihren statuari-schen Sitz behält. Nach der Sitztheorie drohte im Fall der Verlegung des (Ver-waltungs-)Sitzes einer inländ. Gesellschaft ins EU-Ausland der Verlust der Rechtspersönlichkeit (vgl. OLG Hamm v. 30.4.1997, GmbHR 1997, 848, mwN; auch nach der „Überseering“-Entsch. des EuGH noch BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969) und damit die Liquidationsbesteuerung nach § 11.

Insbesondere nach den Entsch. des EuGH *Überseering* und *Inspire Art* (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – *Überseering*, ZIP 2002, 2037; EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – *Inspire Art*, BB 2003, 2195) ist es nicht mehr möglich, an der Sitztheorie gegenüber dem EU-Ausland festzuhalten. Es verstößt gegen die Niederlas-sungsfreiheit (heute Art. 49 iVm. Art. 54 AEUV), wenn eine im EU-Ausland (einschließlich EWR = Island, Norwegen, Liechtenstein) rechtswirksam gegrün-dete Gesellschaft im Inland nicht als ausländ. Gesellschaft anerkannt wird (vgl. dazu *Habersack/Verse*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2019, § 3 Rz. 15 ff.). Das gilt auch, wenn sie ihren tatsächlichen Sitz ins Inland verlegt oder ihn von Anfang an hier begründet, also im Ausland ausschließlich ihre Reg-istrierung vorgenommen wird (BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, ZIP 2003, 718; BayObLG v. 19.12.2002, ZIP 2003, 398; *Bayer*, BB 2003, 2357 [2363]). Nach der Rspr. des EuGH zur Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften gem. Art. 49, 54 AEUV in der Rechtssache VALE (EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10, NJW 2012, 2715), der deutsche Gerichte gefolgt sind (vgl. OLG Nürnberg v. 19.6.2013 – W 520/13, GmbHR 2014, 96; OLG Düsseldorf v. 19.7.2017 – I-3 Wx 171/16, GmbHR 2017, 1274; OLG Frankfurt v. 3.1.2017 – 20 W 88/15, GmbHR 2017, 420), ist die grenzüberschreitende Verlegung des Sitzes einer Gesellschaft in ei-nen anderen EU-Mitgliedsstaat unter gleichzeitigem Wechsel in eine Rechts-form des EU-Mitgliedsstaats zulässig, wenn der Rechtsformwechsel für inner-staatliche Sachverhalte – wie in Deutschland gem. §§ 190 ff. UmwG – zugelas-sen wird (zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung bzw. Rechtsformwechsel s. auch *Winter* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 1 Rz. 489 ff.; s. auch *Schön*, ZGR 2013, 333 [356]; *Bayer/Hoffmann*, AG 2019, R40; *Jochum/Hemmelrath*, IStR 2019, 517). Jedenfalls innerhalb der EU, aber auch im deutsch-amerikanischen Rechtsverkehr nach dem Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag v. 29.10.1954 gilt somit die Gründungstheorie (vgl. *Bayer* in *Lutter/Hommelhoff*, 19. Aufl. 2016, § 4a GmbHG Rz. 11; s. auch FG Münster v. 12.4.2019 – 13 K 3645/16 G, EFG 2019, 1317, rkr.). Anwendbar bleibt die Sitztheorie allerdings im Hinblick auf Gesellschaften aus Drittstaaten, mit denen anders als mit den USA keine bilateralen Abkommen bestehen (*Bayer* in *Lutter/Hommelhoff*, 19. Aufl. 2016, § 4a GmbHG Rz. 11 mwN).

22 4. Inland

Das Inland iSd. § 1 umfasst das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Dazu gehören seit dem 3.10.1990 auch die Bundesländer Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen und (gesamt) Berlin; das KStG ist in diesen Gebieten jedoch erst seit dem 1.1.1991 anwendbar.

Das Inland umfasst weiterhin die der Bundesrepublik zuzurechnenden Zollausschlussgebiete (zB Gemeinde Büsingen am Hochrhein), Zollfreigebiete (zB Insel Helgoland, Freihäfen), deutsche Handelsschiffe und Luftfahrzeuge, soweit sie sich in inländ. Gewässern oder auf hoher See befinden, sowie den Raum über

und unter der Erdoberfläche. Nicht zum Inland gehören insbes. die Zollanschlussgebiete (zB Mittelberg im Kleinen Walsertal und Jungholz), sowie deutsche Schiffe und Luftfahrzeuge, soweit sie sich in ausländ. Hoheitsgewässern aufhalten.

Der Begriff des Inlands wird unter bestimmten Voraussetzungen um den der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel erweitert (vgl. Abs. 3 und Anm. 82 ff.). Vgl. weiterhin § 1 EStG Anm. 97 ff.

Einstweilen frei.

23–25

5. Besonderheiten bei ausländischen Körperschaften

a) Grundsatz

26

Auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben, unterliegen der unbeschränkten KStPflcht, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet (Abs. 1; s. auch Anm. 35). Ob in einem solchen Fall die Voraussetzungen für die unbeschränkte StPflcht gegeben sind, ist grds. nach deutschem StRecht zu entscheiden (vgl. sog. Venezuela-Entsch. des RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; dem folgend die frühere Rspr. des BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588). Dabei ist es unmaßgeblich, wie das Rechtsgebilde und seine Gesellschafter im ausländ. Staat behandelt werden. Das schließt aber nicht aus, dass für die Anwendung privatrechtl. und öffentlich-rechtl. Begriffe, dh. für Qualifikation der fraglichen Rechtsgebilde, die ausländ. Rechtssätze mit herangezogen werden. Zu den Kollisionsregeln des internationalen Privatrechts s. Anm. 21. Zu den stl. Folgen der Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister s. BMF v. 6.1.2014 – IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl. I 2014, 111.

b) Typenvergleich, Funktions- und Substanzausstattung

27

Konsequenzen der EuGH-Rechtsprechung: Aufgrund der Rspr. des EuGH. (vgl. Anm. 21) kommt es auf die Beurteilung einer ausländ. Gesellschaft nach dem sog. Typenvergleich (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972) zumindest teilweise (s. aber *Stewen*, FR 2007, 1047; vgl. auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 7.64) weniger an (s. auch *Kahle/Cortez*, FR 2014, 673, 680). Wird aufgrund dieser EuGH-Rspr. zivilrechtl. die Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaft anerkannt und entspricht diese Gesellschaft nach ihrem Typus einem der in Abs. 1 Nr. 1 oder 4 genannten KStSubjekte, ist ihre unbeschränkte KStPflcht auch aus Abs. 1 Nr. 1 und 4 und nicht aus Abs. 1 Nr. 5 abzuleiten (vgl. *Schnitger*, IStR 2002, 818; *Meilicke*, GmbHR 2003, 793; *Wagner*, GmbHR 2003, 684; *Birk*, IStR 2003, 474; *Deiniger*, IStR 2003, 214 [215]; *Sedemund*, BB 2003, 1362; *Sedemund*, IStR 2002, 816). Der BFH (BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043) hat sich der Rspr. des EuGH angeschlossen und ausdrücklich von der Sitztheorie für einen Zuzugsfall Abstand genommen.

Bedeutung hat der Typenvergleich nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II

2009, 263, mwN) jedoch weiterhin, falls und soweit die Sitztheorie anwendbar bleibt, dh. zB für Gesellschaften aus Nicht-EU-Staaten, mit denen keine bilateralen Vereinbarungen zur Anwendung der Gründungstheorie bestehen (s. auch BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, unter IV. [413] zur Einordnung nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeter Limited Liability Companies – LLCs – nach den Grundsätzen des Rechtstypenvergleichs).

Begriff des Typenvergleichs: Die ausländ. Gesellschaft ist danach als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländ. Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtl. und wirtschaftlich einer inländ. KapGes. oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, mwN). Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die im Ausland rechtsfähige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einer KapGes. oder einer juristischen Person entspricht.

Durchführung des Typenvergleichs: Zwar richtet es sich nach dem Recht des ausländ. Staats, ob ein Rechtsgebilde mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland rechtsfähig ist (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661). Für den Typenvergleich es kommt aber nicht entscheidend darauf an, wie der ausländ. Staat die Gesellschaft rechtlich (s. § 2 Anm. 46 Bedeutung der Rechtsfähigkeit) oder stl. einordnet. Der Typenvergleich ist vielmehr nach den leitenden Gedanken des inländ. KSt- und EStRechts durchzuführen. Danach unterscheidet sich die Körperschaft von einer PersGes. insbes. dadurch, dass die Körperschaft durch Organisation und Struktur gegenüber ihren Mitgliedern in wesentlich größerem Maß verselbständigt und in ihrer Existenz vom Mitgliederbestand unabhängig ist und über eigene Organe und eigenes Vermögen verfügt, das vom Vermögen ihrer Mitglieder weitgehend getrennt ist (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552).

Für die im Rahmen des „Typenvergleichs“ vorzunehmende Gesamtwürdigung ist nach ständiger finanzgerichtlicher Rspr. eine Reihe von Beurteilungsmerkmalen entwickelt worden (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, mwN), die die FinVerw. speziell für nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründete Limited Liability Companies (LLCs) wie folgt aufgegriffen hat (s. BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, unter IV. [413]; s. auch *Philipp*, IStR 2010, 204) und nach denen folgende Punkte für eine Körperschaft (in Abgrenzung zur PersGes.) sprechen:

- ▶ *Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung:* Eine oder mehrere Personen, auch Nichtgesellschafter (Fremdorganschaft), nicht aber alle Gesellschafter führen die Geschäfte.
- ▶ *Beschränkte Haftung:* Keiner der Gesellschafter haftet persönlich für Schulden der Gesellschaft.
- ▶ *Freie Übertragbarkeit der Anteile:* Anteile können ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter übertragen werden.
- ▶ *Gewinnzuteilung* erfolgt durch Gesellschafterbeschluss (Ausschüttungsbeschluss).
- ▶ *Kapitalaufbringung:* Gesellschafter sind verpflichtet, Kapital einzuzahlen.

- ▶ *Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft*, unabhängig von Tod, Insolvenz oder Kündigung eines Gesellschafters.
- ▶ *Gewinnverteilung* erfolgt nach Kapitalanteilen, weniger nach persönlichem Einsatz der Gesellschafter.
- ▶ *Formale Gründungsvoraussetzungen*: Die wirksame Gründung erfordert nicht nur den Abschluss des Gesellschaftsvertrags, sondern auch eine Bestätigung durch eine öffentliche Instanz wie zB die Eintragung in das Handelsregister.

Einordnung bestimmter ausländischer Gesellschaften durch die Finanzverwaltung: Die FinVerw. hat in den Tabellen 1 und 2 zu BMF v. 24.12.1999 (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076) für den Bereich der KapGes. eine Auflistung der deutschen Körperschaften entsprechender ausländ. Rechtsformen veröffentlicht; vgl. § 2 Anm. 27.

Basisgesellschaften mit in- oder ausländischer Steuerpflicht? Der Begriff der Basisgesellschaft ist gesetzlich nicht normiert. Unter einer Basisgesellschaft versteht man eine ausländ. KapGes., mithilfe derer Einkünfte der inländ. Besteuerung entzogen und in ein Niedrigsteuerland (*base country*) verlagert werden sollen. Typischerweise handelt sich dabei um eine ausländ., in einem Niedrigsteuerland ansässige KapGes., die deutsch beherrscht ist, deren geschäftliche Interessen außerhalb ihres Sitzlandes (dem Niedrigsteuerland) liegen und die keinen nennenswerten eigenen Geschäftsbetrieb unterhält (zu Details s. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.23 ff.; s. auch OFD Düss. v. 23.7.1997 – S 1300 A - St 112, zu Grundstücksgeschäften ausländ. Domizilgesellschaften, insbes. zur stl. Beurteilung und Kontrollverfahren; s. auch *Kudert/Birk*, IStR 2017, 6; *Weber*, DStZ 2017, 512).

- ▶ *Körperschaftsteuerpflicht und inländischer Ort der Geschäftsleitung*: Auch bei einer Basisgesellschaft ist zunächst zu prüfen, ob sie überhaupt ein kstpfl. Gebilde iSd. §§ 1–3 ist und ob der Ort ihrer Geschäftsleitung im In- oder im Ausland liegt. Werden die Geschäfte ausschließlich oder überwiegend vom Inland aus geführt, ist entweder die Basisgesellschaft selbst aufgrund der geschäftlichen Oberleitung im Inland mit ihrem gesamten Einkommen unbeschränkt stpfl. (und dann keine Basisgesellschaft im Sinne der Rspr., BFH v. 11.2.2014 – III B 16/13, BFH/NV 2014, 673) oder aber, falls ihre Steuersubjekteigenschaft zu verneinen ist, sind dies die inländ. Gesellschafter mit den auf sie entfallenden anteiligen Einkünften (vgl. *von Busekist*, GmbHHR 2006, 132). Ist die Basisgesellschaft selbst stpfl. und befindet sich der Ort ihrer Geschäftsleitung im Ausland, ist zu prüfen, ob ihre Einschaltung einen Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO darstellt oder ob die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG zur Anwendung kommt (vgl. BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; BFH v. 19.1.2000 – 117/97, BFH/NV 2000, 824; BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14; vgl. hierzu BMF v. 19.3.2001 – IV B 4 - S 1300 - 65/01, BStBl. I 2001, 243; teilweise aufgehoben durch BMF v. 28.12.2004 – IV B 4 - S 1300 - 362/04, BStBl. I 2005, 28).
- ▶ *Die Errichtung von sog. Basisgesellschaften im Ausland* ist steuerrechtl. anzuerkennen, wenn dafür wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen und wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten.

Vgl. BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553; BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; BFH v. 9.5.1979 – I R 126/77, BStBl. II 1979, 586; BFH v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; BFH v. 29.10.1981 – I R 89/90, BStBl. II 1982, 150; BFH v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, 496; BFH v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 7/88, BStBl. II 1993, 84; BFH v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; BFH v. 19.1.2000 – I R 117/97, BFH/NV 2000, 824; BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14; BFH v. 21.10.2010 – I R 40/09, BFH/NV 2010, 688.

Die Frage, ob für die Errichtung der Auslandsgesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe sprechen, beurteilt sich nach der Rspr. nicht allein nach dem im Statut niedergelegten Gesellschaftszweck oder den Angaben der Gründer, sondern vielmehr nach dem tatsächlichen Vollzug des Gesellschaftszwecks, so wie er nach außen in Erscheinung tritt (vgl. BFH v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401). Nach der Rspr. des BFH zu den sog. Dublin-Dock-Gesellschaften (vgl. BFH v. 19.1.2000 – I R 117/97, BFH/NV 2000, 824; BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14) erfüllt die Zwischenschaltung von Basisgesellschaften in der Rechtsform der KapGes. im niedrig besteuerten Ausland den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, wenn für die Zwischenschaltung in bestimmten Rechtsgestaltungen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Der BFH geht in seiner Rspr. davon aus, dass § 42 AO aus logischen Gründen der Vorrang vor §§ 7 ff. AStG einzuräumen ist. Den Vorrang des § 42 AO schränkt der BFH jedoch insoweit wieder ein, als § 42 AO einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraussetze, der am Gesetzeszweck der §§ 7 ff. AStG zu messen sei (vgl. BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50). Das bloße Erzielen von Einkünften aus passivem Erwerb kann für sich genommen jedenfalls keinen Missbrauchsvorwurf rechtfertigen, sondern allenfalls die Hinzurechnungsbesteuerung auslösen. Um § 42 AO neben den Vorschriften der §§ 7 ff. AStG anwenden zu können, müssen deshalb weitere Umstände hinzutreten, die die Gestaltung als missbräuchlich kennzeichnen, was insbes. bei Einschaltung bloßer Briefkastenfirmen der Fall ist (vgl. *Klein/Jacob*, FR 2013, 958, 959). Dies gilt selbst dann, wenn die Einkünfte nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen sind, weil sie keiner niedrigen Besteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG unterliegen (vgl. auch BFH v. 2.3.2016 – I R 73/14, BStBl. II 2016, 887, dazu, dass von der Basisgesellschaft im Ausland gezahlte Steuer im Inland nach § 34c weder angerechnet noch abgezogen werden kann; s. dazu § 34c Anm. 61).

28 c) Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften

Zuzug einer ausländischen Kapitalgesellschaft ins Inland: Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. ihren Sitz und/oder ihre Geschäftsleitung ins Inland, wird sie unbeschränkt kstplf., erfüllt damit allein aber noch keinen Steueratbestand, realisiert also insbes. noch kein stplf. Einkommen (s. Anm. 21, vgl. auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 7.64; *Kahle/Cortez*, FR 2014, 673). Das gilt auch, wenn die ausländ. KapGes. im Inland eine BS unterhält, mit der sie bisher der beschränkten StPflcht unterlag. Zwar sieht § 12 Abs. 1 unter bestimmten Umständen eine Besteuerung vor, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Veräußerung oder Nutzung von WG verliert oder selbiges beschränkt wird (s. § 12 Anm. 30 ff.). Dies ist je-

doch beim Zuzug einer nach ausländ. Recht gegründeten Gesellschaft nicht der Fall. Wirtschaftsgüter, die mit dem Zuzug erstmals in Deutschland steuerverstrickt werden, werden mit dem gemeinen Wert erfasst (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Tritt mit dem Zuzug ein Wechsel von beschränkter zur unbeschränkter StPflcht während eines Kj. ein, so sind die inländ. Einkünfte getrennt zu ermitteln (vgl. § 7 Abs. 3 Satz 3; s. § 7 Anm. 22). Die unter die beschränkte StPflcht fallenden Einkünfte werden nicht gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einbezogen. Im Einzelnen können folgende Fallgestaltungen vorliegen:

- ▶ *Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung ins Inland:* Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. sowohl ihren Sitz (§ 11 AO) als auch ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ins Inland, wird sie nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 21) unbeschränkt stpfl.
- ▶ *Verlegung nur des Sitzes ins Inland:* Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. ihren statuarischen Sitz (§ 11 AO) unter Beibehaltung ihres im Ausland liegenden Orts der Geschäftsleitung ins Inland, so wird sie ebenfalls unbeschränkt kstpfl.
- ▶ *Verlegung nur des Orts der Geschäftsleitung ins Inland:* Verlegt eine ausländ. KapGes. ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) vom Ausland ins Inland und behält sie ihren ausländ. statuarischen Sitz, so war es in der Vergangenheit str., ob die ausländ. KapGes. aufgrund fehlender Rechtsfähigkeit im Inland der unbeschränkten KStPflcht unterlag (vgl. *Debatin*, GmbH 1991, 164; *Schwedhelm/Binnewies*, DB 1999, 1420; *Schwedhelm/Binnewies*, GmbH-StB 2000, 100). Aufgrund der EuGH-Rspr. (vgl. EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, DB 1999, 625; EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, BB 2002, 2402) ist für den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit nach dem AEUV geklärt, dass ausländ. KapGes., die ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung vom Ausland ins Inland verlegen, ihre Rechtsfähigkeit behalten (s. Anm. 21 mwN). Handelt es sich bei der nach ausländ. Recht errichteten Gesellschaft um eine Körperschaft, hat die Bundesrepublik diese ausländ. Gesellschaftsform zu akzeptieren. Im Fall der Grenzüberschreitung sollen die ausländ. Rechtsformen den inländ. Rechtsmerkmalen des Zuzugsstaats gleichgestellt werden. Die Gesellschaft unterliegt demnach, ohne ihre Identität zu verlieren, im Grundsatz der unbeschränkten KStPflcht. Hieraus folgt, dass zumindest im Geltungsbereich des AEUV das Diskriminierungsverbot eine strechtl. Gleichbehandlung gebietet. Im Erg. führt das dazu, dass eine ausländ. KapGes., die lediglich den Ort ihrer Geschäftsleitung ins Inland verlegt, im Grundsatz als unbeschränkt kstpfl. zu behandeln ist. Anhand eines Typen- bzw. Strukturvergleichs ist zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 vorliegen (s. Anm. 27; s. auch *Stewen*, FR 2007, 1047).

Wegzug einer inländischen Kapitalgesellschaft ins Ausland:

- ▶ *Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung ins Ausland:* Verlegt eine inländ. KapGes. sowohl ihren Sitz iSd. § 11 AO als auch ihren Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO in das EU-/EWR-Ausland (s. § 12 Anm. 53), ohne damit aufgelöst und abgewickelt zu werden (s. § 12 Anm. 32, 61; s. auch *Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 6 Rz. 105 ff.), gilt die Gesellschaft als aufgelöst. § 11 gilt nach § 12 Abs. 3 Satz 1 entsprechend (s. § 12 Anm. 61), dh., es kommt mit der Beendigung der unbeschränkten StPflcht zu einer Besteuerung der stillen Reserven, hinsichtlich derer das

deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird (s. auch *Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 6 Rz. 101 ff. „wirtschaftsgutbezogene Prüfung“). Verlegt eine KapGes. ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung hingegen aus der EU/dem EWR in einen Drittstaat und ist sie damit zivilrechtlich aufgelöst und wird abgewickelt (s. Anm. 21, s. auch § 12 Anm. 32, 58, 61), gilt § 11 unmittelbar (Besteuerung der stillen Reserven, s. § 12 Anm. 53, 61 ff.; *Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 6 Rz. 149 ff.).

- ▶ *Verlegung nur des Sitzes (§ 11 AO) ins Ausland*: Wird nur der (statuarische) Sitz iSd. § 11 AO einer inländ. KapGes. ins Ausland verlegt und verbleibt der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland, so bleibt die Gesellschaft aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 1 Nr. 1 (Sitz oder Geschäftsleitung) unbeschränkt kstpfl. (s. auch § 12 Anm. 32; s. auch *Hummel in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 62). Das gilt unabhängig von der gesellschaftsrechtl. Frage, ob die KapGes. im Inland aufgrund der Verlegung des Orts ihrer Geschäftsleitung zu liquidieren ist (s. Anm. 21).
- ▶ *Verlegung nur des Orts der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ins Ausland*: Verlegt eine inländ. KapGes. nur den Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO ins Ausland und verbleibt der Sitz der Gesellschaft weiter im Inland, so besteht die unbeschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 1 (Sitz oder Geschäftsleitung) fort.
- ▶ *Doppelansässigkeit*: Fallen der Ort der Geschäftsleitung und der Sitz der KapGes. auseinander und begründet der Sitz oder die Geschäftsleitung im Ausland dort ebenfalls eine unbeschränkte StPflcht, kann es zu einer sog. Doppelansässigkeit kommen (vgl. Anm. 20). Haben die betroffenen Staaten ein DBA abgeschlossen, regelt dieses generell den Ansässigkeitsvorrang (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; s. auch *Pohl in Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 101, *Hummel in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 62).

II. Gruppen der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Nr. 1 bis 6)

29 1. Ausgangspunkt: Aufzählung körperschaftlich strukturierter Rechtsgebilde

Grundsätzlich abschließende Aufzählung: Abs. 1 zählt die unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen grds. abschließend (s. aber Anm. 35) auf und gliedert sie in sechs Gruppen (Nr. 1 bis 6):

- Kapitalgesellschaften,
- Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften,
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts und
- Betriebe gewerblicher Art von jPöR.

Ausnahmen hiervon finden sich jedoch im Hinblick auf die KStPflicht ausl. KapGes. (vgl. Anm. 26, 35) sowie KapGes. im Gründungsstadium (vgl. Anm. 68 ff.).

Konkurrenzfragen: Zum Verhältnis von StRecht und Zivilrecht s. ausführl. Einf. ESt. Anm. 450 ff.

2. Bedeutung der Rechtsform

a) Maßgeblichkeit der Rechtsform für die steuerliche Einordnung in Abs. 1 30

Entscheidend für die Einreihung eines Rechtsgebildes in die einzelnen Gruppen des Abs. 1 Nr. 1–6 ist seine Rechtsform. Die Nr. 1–4 stellen dabei auf die Ordnungsstruktur des Zivilrechts ab, dh., insoweit ist allein entscheidend, ob das Rechtsgebilde die zivilrechtl. Rechtsform einer KapGes., einer Genossenschaft, eines VVaG, eines Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit oder einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts hat (vgl. zur KapGes. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; bzw. zu sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972). Auf Art und Zwecke des Betriebs kommt es nicht an (vgl. BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Der BFH hat in seiner Rspr. der bürgerlich-rechtl. Ausgestaltung noch größere Bedeutung zugemessen, als dies bereits nach der Rspr. des RFH der Fall war. Der Begriff der juristischen Person ist im KStRecht derselbe wie im Zivilrecht. Deshalb heißt es in Abs. 1 Nr. 4 auch ausdrücklich „sonstige juristische Personen des privaten Rechts“. Der BFH (BFH v. 6.12.1955 – I 155/54, BStBl. III 1956, 95) betont: „Das Körperschaftsteuerrecht wie auch das bürgerliche Recht sehen in den juristischen Personen Träger von Rechten und Verpflichtungen mit eigener Willensbildung“. In seinem Urt. v. (BFH v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. III 1959, 197) hat der BFH seine bisherige Rspr. nochmals zusammengefasst und in späteren Entsch. (vgl. BFH v. 5.5.1959 – I 11/58 S, BStBl. III 1959, 369; BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187) darauf Bezug genommen. Diese Rspr. dient laut BFH der Erhöhung der Rechtssicherheit. Sie gibt dem Kaufmann die Möglichkeit, zuverlässig vorzuberechnen. Der Kaufmann ist in der Gestaltung seiner bürgerlich-rechtl. Beziehungen stl. frei. Er kann die Formen wählen, die ihm am günstigsten erscheinen und kann insbes. auch solche Formen wählen, die ihm stl. Vorteile bringen.

b) Einzelfragen zur steuerlichen Einordnung

30a

Europäische wirtschaftliche Vereinigung (EWIV): Eine EWIV kann nach der EG-Verordnung Nr. 2137/85 des Rates der EG v. 25.7.1985 iVm. dem EWIV-Ausführungsgesetz v. 14.4.1988 (BGBl. I 1988, 514) seit dem 1.7.1989 in den Mitgliedstaaten der EG gegründet werden (s. auch *Ulrich*, GmbHR 2019, R 22). Die stl. Behandlung der EWIV ist durch das BMF (BMF v. 15.11.1988 – IV C 5 - S 1316 - 67/88, DB 1989, 354) geregelt, danach handelt es sich bei der EWIV um eine PersGes., die nicht der KSt unterliegt (s. auch § 15 EStG Anm. 414). Das Erg. ihrer Tätigkeit ist ertragstl. bei ihren Mitgliedern zu erfassen. Siehe auch BFH v. 22.5.2014 – III B 73/13, BFH/NV 2014, 1495; FG München v. 30.4.2013 – 13 K 1953/10, EFG 2013, 1554, rkr., mit Anm. *Wüllenkemper*; FG Ber-

lin-Brandenb. v. 14.2.2019 – 13 K 13229/16, EFG 2019, 672, mit Anm. *Klammer*, Az. BFH IV B 17/19.

GmbH & Co. KG: Seit der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) steht fest, dass es sich bei der GmbH & Co. KG (auch der doppelstöckigen GmbH & Co. KG) nicht um eine KapGes., sondern um eine nicht der KSt unterliegende PersGes. handelt. Dies gilt auch, wenn bei einer GmbH & Co. KG keine natürliche Person unbeschränkt haftet oder nur nicht-natürliche Personen Gesellschafter sind; kstpfl. ist dann nur die Komplementär-KapGes. und die ggf. persönlich kstpfl. Kommanditisten, nicht aber die KG.

AG & Co. KG: Siehe GmbH & Co. KG.

Stiftung & Co. KG: Siehe GmbH & Co. KG. Die Komplementär-Stiftung unterliegt der KSt nach Abs. 1 Nr. 4.

Publikumsgesellschaft: Das Gleiche gilt für eine Publikumsgesellschaft, die in der Rechtsform der PersGes. (zB GmbH & Co. KG) ausgestaltet ist, auch dann, wenn sie wirtschaftlich die Funktion einer KapGes. erfüllt. Zivil- und strechtl. handelt es sich jedoch um eine PersGes., die nicht der KSt unterliegt.

Investmentvermögen/Investmentfonds/Investmentgesellschaften/Investitionsgesellschaften nach InvStG aF bis 2017 (einschließlich): Mit dem Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-StAnpG) v. 18.12.2013 (BStBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) (hier nachfolgend „InvStG“) hatte die investmentrechtl. bzw. investmentsteuerrechtl. Terminologie des Investmentsteuerrechts vor der Investmentsteuerreform (s. dazu Anhang zu § 20 EStG, Einführung zum InvStG, Anm. 1 ff.) noch einmal an Komplexität gewonnen. Die folgenden Begriffe waren auseinanderzuhalten:

- ▶ *Investmentvermögen (OGAW und AIF):* Ausgangspunkt und Oberbegriff war der Begriff des Investmentvermögens, welches § 1 Abs. 1 Satz 1 KAGB breit definiert als jeden „Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist.“ Zu unterscheiden waren dabei
 - ▷ *Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)* als Investmentvermögen, die die Anforderungen der Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.7.2009 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) (ABl. EU 2009 Nr. L 302, 1) erfüllen (§ 1 Abs. 2 KAGB), und
 - ▷ *sog. Alternative Investmentfonds (AIF)* als alle Investmentvermögen, die keine OGAW sind (§ 1 Abs. 3 KAGB). Das InvStG galt für OGAW und AIF (§ 1 Abs. 1 Satz 1 InvStG aF) und damit für Investmentvermögen, nicht aber die in § 1 Abs. 1a InvStG genannten Gesellschaften, Einrichtungen und Organisationen.
- ▶ *Investmentfonds:* Erfüllte ein- oder ausländ. OGAW oder AIF bestimmte Anlagebedingungen, handelt es sich um einen Investmentfonds iSd. InvStG aF (§ 1 Abs. 1b InvStG aF), für den und für dessen Anleger grds. die in Abschn. 1 bis 3 InvStG geregelten Steuerfolgen galten.

- ▶ *Sondervermögen, Investmentgesellschaften:* Inländische (dh. inländ. Recht unterliegende, § 1 Abs. 7 KAGB) Investmentfonds iSd. InvStG konnten gem. § 1 Abs. 1f InvStG aF (nur) gebildet werden in der Form
 - eines Sondervermögens iSd. § 1 Abs. 10 KAGB (das als Zweckvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 5 gilt, § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG aF; s. auch Anm. 62) oder
 - einer Investmentgesellschaft (§ 1 Abs. 11 KAGB), nämlich
 - einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital iSd. Kap. 1 Abschn. 4 UAbschn. 3 KAGB oder
 - einer offenen Investmentkommanditgesellschaft iSd. Kap. 1 Abschn. 4 UAbschn. 4 KAGB.

Ein inländ. Investmentfonds (also ein OGAW oder ein AIF, der die Anlagebedingungen des § 1 Abs. 1b InvStG aF erfüllte) in der Rechtsform eines Sondervermögens oder einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital war grds. (Ausnahme: § 11 Satz 4 InvStG aF) von der KSt und der GewSt befreit (§ 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG); ein Investmentfonds in der Rechtsform einer Investmentkommanditgesellschaft war von der GewSt befreit (§ 11 Abs. 1 Satz 3 InvStG aF).

- ▶ *Investitionsgesellschaften:* Erfüllte ein OGAW oder AIF die Anlagebedingungen des § 1 Abs. 1b InvStG aF nicht, war er investmentsteuerlich eine Investitionsgesellschaft (§ 1 Abs. 1c Satz 1 InvStG aF), und zwar entweder eine Personen-Investitionsgesellschaft (§ 18 InvStG aF) oder – als Auffanggröße – eine Kapital-Investitionsgesellschaft (§ 19 InvStG aF). Kapital-Investitionsgesellschaften in der Rechtsform eines Sondervermögens galten als Zweckvermögen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 (§ 19 Abs. 1 Satz 2 InvStG aF). Kapital-Investitionsgesellschaften sind nicht gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG aF von der KSt und der GewSt befreit.
- ▶ *Folge für § 1 KStG:* Inländische Sondervermögen und inländ. Investmentaktiengesellschaften waren Investmentfonds iSd. InvStG aF und damit grds. (Ausnahme: § 11 Satz 4 InvStG aF) stbefreit, wenn sie die Anlagebedingungen des § 1 Abs. 1b InvStG aF erfüllten. Erfüllten sie sie nicht, waren sie Kapital-Investitionsgesellschaften und unterlagen – die Investmentaktiengesellschaft als KapGes. gem. Abs. 1 Nr. 1 und das Sondervermögen als Zweckvermögen gem. Abs. 1 Nr. 5 – der KStpflicht, ohne gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG aF stbefreit zu sein; zugleich galten dann für ihre Gesellschafter/Anleger die besonderen Regelungen des § 19 InvStG aF. Auch ausländ. Investmentvermögen konnten als KapGes. gem. Abs. 1 Nr. 1 oder als Zweckvermögen gem. Abs. 1 Nr. 5 der KSt unterliegen, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befand; die StBefreiung gem. § 11 InvStG aF galt dann nur für EU-Investmentfonds der Vertragsform (§ 1 Abs. 1g InvStG aF), was EU-Investmentfonds der Gesellschaftsform europarechtswidrig benachteiligt (s. Klein, JbFfSt. 2013/14, 580; s. aber auch BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019, 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931, Rz. 213 Sätze 2 und 3). Zu weiteren Einzelheiten s. Haisch/Helios, FR 2014, 313.

Investmentvermögen/Investmentfonds nach InvStG nF ab 2018: Seit der Reform des Investmentsteuerrechts 2018 (s. dazu Anhang zu § 20 EStG, Einf. InvStG Anm. 1ff.) gelten inländ. Investmentfonds (definiert in § 1 Abs. 2 InvStG nF, s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 1 InvStG Anm. 6ff., und § 2 Abs. 2 InvStG, s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 2 InvStG Anm. 6) nach § 6 Abs. 1

Satz 1 InvStG nF als Zweckvermögen nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 (ausländ. Investmentfonds gelten als Zweckvermögen nach § 2 Nr. 1 KStG, § 6 Abs. 1 Satz 2 InvStG, s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 5). Die Fiktion inländ. Investmentfonds als Zweckvermögen nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG in § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG erfasst wie früher § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG aF Investmentfonds in Gestalt inländ. Sondervermögen, darüber hinaus nunmehr aber auch Investmentfonds in Gestalt inländ. Investmentaktiengesellschaften. Das BMF folgert daraus, dass das Gesetz inländ. Investmentfonds – ungeachtet ihrer Rechtsform – als persönlich unbeschränkt kstpfl. Zweckvermögen nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG einstuft (BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980 – 1/16/10010:001//2019/0415199, BStBl. I 2019, 527, Rz. 6.1, 6.3). Die Fiktion in § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG nF ändert uE aber nichts daran, dass Investmentaktiengesellschaften als Aktiengesellschaften unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallen (s. dazu auch Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 5, glA *Mann in Blümich*, § 6 InvStG 2018 Rz. 16 [6/2017]). Eine Einstufung als KapGes. für Zwecke der Anwendung eines DBA wird von der innerstaatlichen investmentstl. bzw. kstl. Qualifikation als Zweckvermögen ohnehin nicht berührt; vgl. zur Einstufung einer Luxemburger Investmentaktiengesellschaft (S.A. SICAV) als ausländ. KapGes. FG Sachsen-Anh. v. 22.3.2017 – 3 K 383/16, EFG 2017, 1943, Az. BFH I R 61/17; FG Hessen v. 29.11.2017 – 4 K 1186/16, EFG 2018, 622, Az. BFH I R 1/18; FG Düss. v. 17.10.2017 – 6 K 1141/14 K,G,F, EFG 2017, 1939, rkr. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass seit 2013 Luxemburger Spezialfonds mit variablem Kapital (SICAV), die zuvor zwingend in der Form einer KapGes. (S.A., S.C.A., S.à.r.l.) zu errichten waren, ua. auch als KG (S.C.S. und S.C.Sp.) errichtet werden können (vgl. *München/Müller/Dietrich in Baur/Tappen*, Investmentgesetze, 3. Aufl. 2015, Schaubild 1: Grobübersicht Luxemburger Fondsvehikel), nur erstere aber inländ. KapGes. vergleichbar sind).

Nachdem die Reform des Investmentsteuerrechts Zweifel aufgeworfen hat, ob mit der Neuregelung der StPflcht insbes. inländ. Investmentfonds in § 6 InvStG (s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 1, 15) deren unbeschränkte oder nur eine beschränkte StPflcht begründet wird (s. *Helios/Mann*, DB-Sonderausgabe 16/1, 1 [11]; *Klein/Hörner/Adam*, ISR 2018, 216; *Neumann*, FR 2018, 457), hat das Gesetz zur weiteren stl. Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer stl. Vorschriften v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG nF ergänzt. Die Vorschrift regelt nunmehr, dass inländ. Investmentfonds unbeschränkt kstpfl. sind. S. auch Anm. 7.

Finanzmarktstabilisierungsfonds des Bundes: Errichtet zur Stabilisierung des Finanzmarktes und zur Stärkung der Eigenkapitalbasis bestimmter Kreditinstitute (s. § 2 RStruktFG) durch das Finanzmarktstabilisierungsgesetz v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982), zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes v. 10.7.2018 (BGBl. I 2018, 1102), unterliegt der Fonds nicht der KSt oder der GewSt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 FMStFG).

Restrukturierungsfonds: Errichtet unter der Bezeichnung „Restrukturierungsfonds für Institute“ (Restrukturierungsfonds) durch Art. 3 des Gesetzes zur Restrukturierung und geordneten Abwicklung von Kreditinstituten, zur Errichtung eines Restrukturierungsfonds für Kreditinstitute und zur Verlängerung der Verjährungsfrist für aktienrechtliche Organhaftung (Restrukturierungsgesetz) v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900) als Sondervermögen des Bundes iSd.

Art. 110 Abs. 1 GG unterliegt der Restrukturierungsfonds nicht der KSt oder der GewSt (§ 15 Abs. 1 RStruktFG).

Partnerschaftsgesellschaft: Die Partnerschaftsgesellschaft, die ihre Rechtsgrundlage im PartGG v. 25.7.1994 (BGBl. I 1994, 1744) hat, ist eine PersGes. und kein selbständiges KStSubjekt (vgl. BMF v. 21.12.1994 – IV B 2 - S 2115 - 6/94, DB 1995, 183). Das gilt auch für die Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (s. OFD NW v. 12.12.2013, FR 2014, 141; auch keine GewStPflcht aufgrund ihrer Rechtsform/Haftungsbeschränkung).

Real Estate Investment Trusts (REITs): (Deutsche) Immobilien-Aktiengesellschaften (REITs) sind Aktiengesellschaften (§ 1 Abs. 1 des REIT-Gesetzes v. 28.5.2007, BGBl. I 2007, 914, zuletzt geändert durch Art. 24 Abs. 18 des Gesetzes v. 23.6.2017, BGBl. I 2017, 1693), die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland haben (§ 9 REITG), und damit grds. unbeschränkt stpfl. nach Abs. 1 Nr. 1. Sie sind allerdings unter bestimmten Voraussetzungen von der KSt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 REITG) und von der GewSt (§ 16 Abs. 1 Satz 2 REITG) befreit.

Einstweilen frei.

31–32

3. Selbständigkeit und Unselbständigkeit der Körperschaften

33

Steuerpflicht trotz wirtschaftlicher Unselbständigkeit: Die KStPflcht der einzelnen Rechtsgebilde knüpft grds. an ihre Rechtsform an. Die persönliche (subjektive) StPflcht besteht dann auch, wenn einer rechtl. selbständigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die wirtschaftliche Selbständigkeit ganz oder teilweise fehlt, sei es, dass die einzelnen Körperschaften usw. in einem mehr oder weniger starken Abhängigkeitsverhältnis zu einer natürlichen Person oder zu einer anderen Körperschaft stehen (Organgesellschaften, s.u.), sei es, dass mehrere Körperschaften usw. wirtschaftlich betrachtet ein einheitliches Unternehmen unter gemeinsamer Oberleitung (einer natürlichen Person oder einer anderen Körperschaft) bilden (Schwestergesellschaften, s.u.). Die wirtschaftliche Selbständigkeit ist keine besondere Voraussetzung für die unbeschränkte StPflcht.

Steuerpflicht bei Organgesellschaften: Ist eine KapGes. eine OG iSd. §§ 14, 17, so lässt die Organschaft ihre zivilrechtl. und kstl. Subjektfähigkeit unberührt; die OG ist selbst (auf jeden Fall subjektiv und im Hinblick auf von ihr zu versteuernde Einkommensbestandteile auch objektiv) kstpfl. (BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, mwN; s. auch § 14 Anm. 48 und *Drüen* in *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rz. 4.4 ff.; *Hendricks*, Ubg 2011, 711).

Schwestergesellschaften sind Gesellschaften, die neben einer oder mehreren anderen gleichrangigen Gesellschaften unter einer gemeinsamen Oberleitung einer Muttergesellschaft stehen. Auch diese bleiben bei körperschaftlicher Struktur eigenständige KStSubjekte iSd. Abs. 1 Nr. 1 selbst dann, wenn alle Schwestergesellschaften die gleichen Beteiligten, Beteiligungsverhältnisse, Angestellten, Geschäftsführer und Betriebsräume haben (vgl. RFH v. 20.11.1934 – I A 206/34, RStBl. 1935, 615; s. auch *Münch* in *DPM*, § 1 Rz. 59 [10/2018]).

Betriebskapitalgesellschaft bei Betriebsaufspaltung: Auch die Betriebs-KapGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist ein selbständiges KStSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat.

Kartelle und Syndikate, die in der Rechtsform eines Vereins oder einer KapGes. gegründet werden, können selbständige KStSubjekte iSd. Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 5 bzw. iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein.

34 Einstweilen frei.

4. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Einzelnen

a) Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 1)

35 aa) Vorbemerkung

Welche Gesellschaften KapGes. iSv. § 1 Nr. 1 sind, ist in Abs. 1 Nr. 1 aufgeführt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dies waren früher die AG, die KGaA, die GmbH und – bis zum VZ 1990 – die Kolonialgesellschaften sowie – bis zum VZ 1999 – die bergrechtl. Gewerkschaften. Seit der Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) gehören zu den KapGes. auch Europäische Gesellschaften. Die Aufzählung war nach Auffassung des BFH erschöpfend und keiner erweiternden Auslegung zugänglich (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Nach der hM ist das noch immer der Fall (vgl. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 33 AO Rz. 63 [2/2019]; *Reners* in *Blümich*, § 1 Rz. 60 [10/2018]; *Münch* in *DPM*, § 1 Rz. 27 [10/2018]). Juristische Personen des alten Gemeinen Rechts (vgl. Art. 164 EGBGB) gehören nach der älteren Rspr. (vor der Ergänzung der eingeklammerten Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 um das Wort „insbesondere“ durch das SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782) nicht zu den KapGes. (vgl. BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187). Allerdings spricht aufgrund der Ergänzung der eingeklammerten Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 um das Wort „insbesondere“ durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) uE nun aber viel dafür, dass die Begr., die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 lege den Kreis der erfassten Gesellschaften abschließend fest (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, mwN), heute nicht mehr trägt und nunmehr auch dort nicht genannte, weder nach deutschem noch europäischem Recht gegründete, nach einem Typenvergleich aber deutschen KapGes. vergleichbare Gesellschaften erfasst sein können (s. *Hummel* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 70; s. auch Anm. 26).

36 bb) In Abs. 1 Nr. 1 genannte Gesellschaften (SE, AG, KGaA und GmbH)

Europäische Gesellschaft: Die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea – SE –, auch Europäische Aktiengesellschaft) ist eine rechtsfähige (Art. 1 Abs. 3 SE-VO) Gesellschaft, deren Grundkapital in Aktien zerlegt ist (Art. 1 Abs. 2 Satz 1 SE-VO) und für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet (Art. 1 Abs. 2 Satz 2 SE-VO). Das gezeichnete Kapital der SE muss mindestens 120 000 € betragen (vgl. Art. 4 Abs. 2 SE-VO). Die SE wird durch die SE-VO und das Aktienrecht ihres Sitzmitgliedstaates (Art. 7 SE-VO) geregelt, zu Details s. zB *Habersack/Drinhausen*, SE-Recht, 2. Aufl. 2016; *Lutter/Hommelhoff/Teichmann*, SE-Kommentar, 2. Aufl. 2015.

Aktiengesellschaften: Die AG ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital (iHv. mindestens 50 000 €, § 7 AktG) beteiligt sind. Für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet den Gläubigern gegenüber nur das Gesellschafts-

vermögen. Ihre Rechtsgrundlagen sind im AktG 1965 v. 6.9.1965 (BGBl. I 1965, 1089) geregelt, zuletzt geändert durch das Gesetz v. 17.7.2017 (BGBl. I 2017, 2446). Die Gesellschaft ist mit der Übernahme aller Aktien (Zeichnung) durch die Gründer errichtet (vgl. § 29 AktG), als AG entsteht sie jedoch erst mit Eintragung ins Handelsregister (vgl. § 41 Abs. 1 Satz 1 AktG). Zum Beginn der KStPflicht vgl. Anm. 68 ff. Die AG hat drei notwendige Organe: Hauptversammlung, Vorstand und Aufsichtsrat.

Kommanditgesellschaften auf Aktien: Die in §§ 278 ff. AktG geregelte KGaA ist wie die AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der – anders als bei der AG – mindestens einer ihrer Gesellschafter, der auch eine GmbH sein kann (dann GmbH & Co. KGaA, BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, DStR 1997, 1012) den Gesellschaftsgläubigern gegenüber unbeschränkt haftet (persönlich haftender Gesellschafter, Komplementär), während die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) nur mit ihren Einlagen an dem in Aktien zerlegten Grundkapital der Gesellschaft beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (§ 278 Abs. 1 KGaA). Das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter untereinander, gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre und gegenüber Dritten richtet sich nach den für die KG geltenden Vorschriften (§§ 161 ff. HGB; § 278 Abs. 2 AktG). Im Übrigen gelten für sie, soweit nicht besondere Regelungen getroffen sind (§§ 279 ff. AktG), die Vorschriften über die AG (§ 278 Abs. 3 AktG). Dieser Doppelnatur der KGaA trägt auch das KStRecht Rechnung, indem es bei diesen Gesellschaften nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 den Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird, als abziehbare Ausgabe zulässt. Diese Gewinnanteile und Vergütungen haben die persönlich haftenden Gesellschafter selbst als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zu versteuern. Damit wird eine doppelte Besteuerung sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters grds. vermieden. Zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 20 ff.; *Bielinis*, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 91 ff., 167 ff.

Gesellschaften mit beschränkter Haftung: Die GmbH ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die mit ihrem Gesellschaftsvermögen unbeschränkt haftet, während die Gesellschafter ihr gegenüber nur beschränkt mit Einlagen und uU mit Nachschüssen haften. Ihre Rechtsgrundlagen sind im Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Bekanntmachung v. 20.5.1898 (RGBl. 1898, 477) geregelt, zuletzt geändert durch das 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetz v. 23.7.2013 (BGBl. I 2013, 2586). Das Stammkapital der GmbH muss mindestens 25 000 € betragen (§ 5 Abs. 1 GmbHG). Der Gesellschaftsvertrag der GmbH bedarf der notariellen Form (§ 2 Abs. 1 GmbHG). Die GmbH kann durch eine oder mehrere Personen errichtet werden (§ 1 GmbHG). Die GmbH erlangt ihre Rechtsfähigkeit mit Eintragung in das Handelsregister (§ 11 Abs. 1 GmbHG). Neben dem Gesellschaftsvertrag bedarf auch der Vertrag über die Abtretung von Geschäftsanteilen der notariellen Form (§ 15 Abs. 3 GmbHG).

- *Unternehmergesellschaft:* Eine Variante der GmbH ist die Unternehmergesellschaft, für die die Vorschriften des GmbHG gelten, soweit § 5a GmbHG nichts Abweichendes regelt. Das Stammkapital der Unternehmergesellschaft kann 25 000 € unterschreiten und daher nur mindestens 1 € betragen (§ 5a

Abs. 1 GmbHG). Die Firma der Unternehmergeinschaft muss dann die Bezeichnung „Unternehmergeinschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ führen (§ 5a Abs. 1 GmbHG). Als Variante der GmbH ist die Unternehmergeinschaft erfasst vom Verweis auf die GmbH in § 1 Nr. 1 und damit – bei Sitz oder Geschäftsleitung im Inland – unbeschränkt kstpl.

37–40 Einstweilen frei.

41 **b) Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (Abs. 1 Nr. 2)**

Genossenschaften sind Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften – GenG – idF der Bekanntmachung v. 19.8.1994 (BGBl. I 1994, 2202, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes v. 17.7.2017 (BGBl. I 2017, 2541). Tätigkeitsbereiche der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind insbes.:

- das Vorschuss- und Kreditwesen (zB Volksbanken, Spar- und Darlehenskassen),
- der Einkauf von Rohstoffen, Waren und anderem Bedarf (zB Einkaufs- und Warengenossenschaften),
- der Verkauf von landwirtschaftlichen oder gewerblichen Erzeugnissen (Absatzgenossenschaften und Magazinvereine),
- die Herstellung, die Verarbeitung und der Verkauf von Produkten (zB Produktiv- und Molkereigenossenschaften),
- der Einkauf von Waren und ihr Absatz im Einzelhandel (zB Konsumvereine und Verbrauchergenossenschaften),
- die Beschaffung und gemeinschaftliche Nutzung von Maschinen, Geräten oder Gebäuden (Nutzungsgenossenschaften),
- die Herstellung von Wohnungen (Bau- und Wohnungsgenossenschaften) sowie
- das Bausparwesen.

Zur Gründung der Genossenschaft sind mindestens drei Personen erforderlich (§ 4 GenG). Sie erlangt ihre Rechtsfähigkeit mit Eintragung in das Genossenschaftsregister (§ 13 GenG). Nach § 80 Abs. 1 GenG ist die Genossenschaft aufzulösen, wenn ihre Mitgliederzahl auf unter drei Personen absinkt. Genossenschaften gelten als Kaufleute iSd. HGB (§ 17 Abs. 2 GenG).

Jedes Mitglied einer Genossenschaft ist mit einer Einlage (Geschäftsanteil) beteiligt. Geschäftsanteil ist der durch das Statut, welches der Schriftform bedarf (§ 5 GenG), festgesetzte Betrag, den das Mitglied als Einlage zu leisten hat (§ 7 Nr. 1 GenG). Die Summe der Einzahlungen, die von den Mitgliedern auf ihre Geschäftsanteile tatsächlich geleistet worden sind, ist in der Bilanz der Genossenschaft als „Geschäftsguthaben der Mitglieder“ auszuweisen (§ 337 Abs. 1 HGB).

Für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft haftet den Gläubigern grds. (s. aber § 6 Nr. 3 GenG) nur das Vermögen der Genossenschaft (§ 2 GenG).

Organe der Genossenschaft sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Generalversammlung.

Den Genossenschaften iSd. GenG stehen solche Genossenschaften gleich, die zwar nicht eingetragen sind, die aber durch Verleihung juristische Persönlichkeit erlangt haben (vgl. Art. 164 EGBGB).

Nichtrechtsfähige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften: Unter Abs. 1 Nr. 2 fallen auch die nicht in das Genossenschaftsregister eingetragenen und damit nichtrechtsfähigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (zB nichtrechtsfähige Molkerei-, Kelter- und Magazingenossenschaften), nicht dagegen sonstige genossenschaftliche Gebilde alten Rechts (wie die regelmäßig als Körperschaften öffentlichen Rechts anzusehenden Deich-, Wasser-, Fischereigenossenschaften und die früher in § 4 Abs. 1 Nr. 5 und jetzt in § 3 Abs. 2 aufgeführten Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften, dh. nichtrechtsfähige Zusammenschlüsse von Personen mit genossenschaftlichen Zielen, s. § 3 Anm. 35). Solche Rechtsgebilde, dh. Vereinigungen, die sich als Genossenschaft bezeichnen, ohne die gesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen, können im Zweifel rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine oder Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sein.

Europäische Genossenschaften (Societas Cooperativa Europaea – SCE) sind in Deutschland geregelt durch die Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates v. 22.7.2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) – SCE-VO – (ABl. EU 2003 Nr. L 207, 1) und das Gesetz v. 14.8.2006 zur Ausführung der SCE-VO, das SCE-Ausführungsgesetz – SCEAG – (BGBl. I 2006, 1911), zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes v. 5.6.2017 (BGBl. I 2017, 1476). SCE sind rechtsfähig (Art. 1 Abs. 5 SCE-VO). Zu Einzelheiten s. *Habersack/Verse*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2019, 608 ff.

Einstweilen frei.

42–44

c) Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 3)

aa) Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland

45

Versicherungsunternehmen bedürfen zum Geschäftsbetrieb der Erlaubnis der Aufsichtsbehörde (§ 8 Abs. 1 Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG – v. 1.4.2015, BGBl. I 2015, 434, zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes v. 25.3.2019, BGBl. I 2019, 357), die nur Aktiengesellschaften einschließlich SE (idR stpfl. nach Abs. 1 Nr. 1), Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie öffentlich-rechtl. Körperschaften oder Anstalten erteilt wird (§ 8 Abs. 2 VAG).

bb) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

46

Ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VVaG) ist nach § 15 VAG ein (privates) VU in der Form eines rechtsfähigen Vereins mit nicht geschlossener Mitgliederzahl, der die Versicherung seiner Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreibt (§ 171 ff. VAG).

Ein VVaG wird dadurch rechtsfähig, dass „ihm die Aufsichtsbehörde erlaubt, als Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit Geschäfte zu betreiben“ (§ 171 VAG). Im Gegensatz zB zu einer KapGes. entsteht die juristische Person nicht

erst mit einer etwaigen Eintragung in das Handelsregister. Für kleinere VVaG sieht das VAG eine Eintragung in das Handels- bzw. Vereinsregister nicht vor (§ 210 iVm. § 185 VAG).

Organe des VVaG sind gem. § 184 VAG der Vorstand (§ 188 VAG), der Aufsichtsrat (§ 189 VAG) und die Versammlung der Mitglieder oder der Mitgliedervertreter als das oberste Organ (§ 191 VAG).

Für einen VVaG gelten grds. die Vorschriften des Ersten und des Vierten Buchs des HGB über Kaufleute (s. § 172 VAG) sowie wesentliche Vorschriften des AktG (s. ua. §§ 190 ff. VAG) entsprechend; besondere Regelungen gelten für sog. kleinere VVaG (§ 210 VAG).

47 cc) Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit

Die Definition des Pensionsfonds enthält § 236 Abs. 1 VAG. Danach ist ein Pensionsfonds eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die beitragsbezogene kapitalgedeckte Altersversorgungsleistungen für ArbG zugunsten von ArbN erbringt. Pensionsfonds können die Rechtsform von Aktiengesellschaften (einschließlich SE) oder Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit haben (§ 237 Abs. 3 Satz 1 VAG). Nr. 3 erfasst nur Letztere. Auf Pensionsfondsvereine sind die Vorschriften über VVaG entsprechend anzuwenden (§ 237 Abs. 3 Satz 2 VAG). Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit wurden in den Kreis der zulässigen Unternehmensformen des § 7 Abs. 1 VAG aF durch Art. 10 des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) aufgenommen. Dem folgend wurden in § 1 Abs. 1 Nr. 3 durch Art. 3 Nr. 1 des EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) die Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit auch kstrechtl. gleichgestellt.

48 dd) Steuerliche Behandlung der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit

Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit werden seit Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens nach den allg. Grundsätzen besteuert (vgl. § 8b Abs. 1 KStG iVm. §§ 20 Abs. 1 Nr. 9 und § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sowie § 23 Abs. 1). Die früher in § 12 KStDV geregelte StFreiheit kleinerer VVaG iSd. § 53 VAG findet sich in § 5 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 33 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa und § 4 KStDV 1977. Zur Einkommensermittlung bei VVaG und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit s. die Erläuterungen zu §§ 20–21a.

Vor Inkrafttreten des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) fanden die Vorschriften über das Anrechnungsverfahren auf den VVaG keine Anwendung, sodass das Einkommen des VVaG dem ermäßigten StSatz von 42 % nach § 23 Abs. 2 Satz 1 unterlag. Leistungen des VVaG führten beim Empfänger nicht zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429).

49–50 Einstweilen frei.

d) Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 4)**aa) Begriff der juristischen Person**

51

Nach der Aufzählung der KapGes., der Genossenschaften, der VVaG und der Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit in Nr. 1 bis 3 des Abs. 1 erstreckt Abs. 1 Nr. 4 allgemein die unbeschränkte KStPflcht auf die „sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts“. Nr. 4 verdeutlicht damit, dass die KSt grds. juristische Personen erfasst. Der Begriff der juristischen Person ist im Zivil- und StRecht gleich auszulegen. Die juristische Person besitzt im StRecht eine eigene Rechtspersönlichkeit mit allen Vor- und Nachteilen. Wer zwischen sich und den Rechtsverkehr eine neue Rechtspersönlichkeit schaltet, hat neben den Vorteilen, die ihm die Verwirklichung seines Wirtschaftswillens in einer besonderen Rechtsform bringt, auch die stl. Folgen zu tragen (vgl. BFH v. 5.3.1969 – I R 41/66, BStBl. II 1969, 350). Die juristische Person hat ihr eigenes Vermögen, mit dem sie in vollem Umfang haftet. Sie ist aktiv und passiv legitimiert. „Das Körperschaftsteuerrecht ebenso wie das bürgerliche Recht sehen in den juristischen Personen Träger von Rechten und Verpflichtungen mit einer eigenen Willensbildung“ (BFH v. 6.12.1955 – I 155/54, BStBl. III 1956, 95). Es besteht eine klare Trennung zwischen den juristischen Personen und ihren Gesellschaftern sowie auch zwischen dem Vermögen der juristischen Person und dem Vermögen der Gesellschafter. Entscheidend für die KStPflcht ist stets die Rechtsfähigkeit des Gebildes (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, mwN). Ist fraglich, ob das Gebilde öffentlich-rechtl. oder privat-rechtl. Charakter hat, so kann eine diesbezügliche Entscheidung der zuständigen Landesbehörde idR auch für die strechtl. Beurteilung übernommen werden, eine dahingehende Bindung besteht jedoch nicht (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sind nur dann kstpfl., wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei anderen Stpfl. zu versteuern ist (vgl. Anm. 10 sowie § 3).

Zur Frage, nach welchem Recht zu beurteilen ist, ob eine ausländ. Personenvereinigung oder Vermögensmasse eine juristische Person iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist, vgl. Anm. 26.

bb) Arten der sonstigen juristischen Personen

52

Rechtsfähige Vereine: Zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts gehören vor allem die rechtsfähigen Vereine des BGB, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und die ihre Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts erlangen (§ 21 BGB). Es sind dies die nichtwirtschaftlichen, sog. ideelle Vereine, dh. Vereine mit geselligen, sportlichen, politischen, religiösen, sozialen oder kulturellen Zwecken. Das gilt auch für die Vereine, die die unmittelbare oder mittelbare Förderung ihrer Mitglieder oder von Berufsgruppen zum Ziel haben. Zu beachten sind ggf. die persönlichen Befreiungen von der KSt nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 und die sachliche Befreiungsvorschrift des § 8 Abs. 5 für die Beiträge der Mitglieder. Das Dasein des Vereins ist vom Wechsel der Mitglieder unabhängig. Das Vermögen des Vereins ist vom Vermögen der Mitglieder rechtl. getrennt. Organe des Vereins sind der Vorstand und die Mitgliederversammlung.

Seltener sind auf wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtete Vereine, denen die Rechtsfähigkeit nach § 22 BGB nach dem für den Vereinssitz maßgebenden Landesrecht verliehen worden ist. Ein nennenswertes Bedürfnis, neben den handelsrechtl. Formen (AG, GmbH, Genossenschaft, VVaG) auch wirtschaftlichen Gemeinschaften eine Möglichkeit des Erwerbs der die Haftung der Mitglieder ausschließenden Rechtsfähigkeit zu geben, hat sich bisher nicht gezeigt. Die Verleihung ist daher Ausnahme; sie ist nur zulässig, wenn es für die Vereinigung wegen besonderer Umstände unzumutbar ist, sich in einer der für rechtsfähige wirtschaftliche Zusammenschlüsse bundesgesetzlich bereitgestellten Rechtsformen zu organisieren und auf diese Weise Rechtsfähigkeit zu erlangen (vgl. BVerwG v. 24.4.1979 – 1 C 8/74, NJW 1979, 2261; s. auch *Kindler*, FR 2011, 411; *Röcken*, MDR 2017, 1036).

Landesrechtliche Vereine mit Rechtspersönlichkeit: Beim Inkrafttreten des BGB sind nach Art. 163–166 EGBGB eine Reihe von landesrechtl. Vorschriften in Kraft geblieben, sodass es auch ältere landesrechtl. Vereine mit juristischer Persönlichkeit gibt (vgl. nur BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187).

Kirchengemeinden mit verliehener Rechtsfähigkeit sind, sofern nicht KdÖr, Vereine (vgl. RFH v. 6.9.1938, RStBl. 1939, 66). Zur KStPflcht von Ordensgemeinschaften vgl. FinMin. NRW v. 10.6.1992 (DStR 1992, 1286); *Maier*, Grundlagen und Probleme der Klosterbesteuerung, 1959.

Stiftungen und Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit: Zu den juristischen Personen des privaten Rechts zählen ferner die privatrechtl. Stiftungen und Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Stiftung ist eine Institution mit der Aufgabe, ein ihr vom Stifter gewidmetes Vermögen zu bestimmten Zwecken (dem Stiftungszweck) dauernd zu verwenden. Die mit dem Stiftungsvermögen verfolgten Zwecke sind oft gemeinnützig oder mildtätig. Vorschriften über die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts sind in §§ 80 ff. BGB geregelt.

Stiftungen können seit dem Inkrafttreten des BGB die Rechtsfähigkeit nur durch staatliche Verleihung erlangen. Die vor dem Inkrafttreten des BGB nach Reichs- und Landesrecht als juristische Personen entstandenen Stiftungen und Anstalten bestehen jedoch als solche fort.

Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung ist außer dem Stiftungsgeschäft (schriftliche Bestimmung über Namen, Zweck, Organe, Vermögensausstattung und ggf. Begünstigte der Stiftung) die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dessen Gebiet die Stiftung ihren Sitz haben soll (vgl. § 80 BGB). Durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts v. 15.7.2002 (BGBl. I 2002, 2634) ist der schon nach altem Recht bestehende Rechtsanspruch des Stifters auf Anerkennung der Stiftung nunmehr ausdrücklich in § 80 Abs. 2 BGB gesetzlich verankert worden. Die Rechtsform der Stiftung findet weitgehende Verbreitung im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts. Mit Hilfe von Stiftungen kann jedoch auch eine Unternehmenskontinuität gesichert werden, indem die Stiftung das (Unternehmens-)Vermögen verwaltet und ggf. die Familienangehörigen als Begünstigte (sog. Destinatäre) bestimmt werden (sog. Familienstiftungen). Familienstiftungen unterliegen in Zeitabständen von 30 Jahren einer Erbersatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Zum Beginn der KStPflcht vgl. BFH (BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, BStBl. II 2005, 149), wonach die KStPflcht jedenfalls für Stiftungen von Todes wegen aufgrund der zivilrechtl. Rückbeziehung (vgl. § 84 BGB) bereits ab dem

Zeitpunkt des Vermögensanfalls beginnt. Vgl. im Übrigen zum Beginn der StPflcht Anm. 68 ff.

Zur Besteuerung von Stiftungen vgl. die Erläuterungen zu §§ 5 und 10.

Von Abs. 1 Nr. 4 nicht erfasst sind die Stiftungen des öffentlichen Rechts (vgl. § 89 BGB). Im Unterschied zu den Stiftungen des privaten Rechts unterliegen die Stiftungen des öffentlichen Rechts nur mit einem etwaigen BgA (vgl. Abs. 1 Nr. 6) und ihren dem StAbzug und damit der beschränkten StPflcht unterliegenden Einkünften (§ 2 Nr. 2; s. § 2 Anm. 101) der KSt, nicht aber mit nicht dem StAbzug unterliegenden Einkünften aus einer reinen Vermögensverwaltung wie zB Einkünften aus VuV.

Ausländische Stiftungen, die ihre Geschäftsleitung im Inland haben, dürften ebenfalls gem. Abs. 1 Nr. 4 unbeschränkt kstpfl. sein (vgl. *Kalbfleisch* in *Bott/Walter*, § 1 Rz. 111 [6/2017]).

Einstweilen frei.

53–54

e) Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 5)

aa) Verhältnis zu § 3 Abs. 1

55

§ 3 Abs. 1, nach dem nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, ua. des privaten Rechts, nur kstpfl. sind, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist, spricht allgemein von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Abs. 1 Nr. 5 nur von nichtrechtsfähigen Vereinen des privaten Rechts. Da zudem nichtrechtsfähige Vereine nur eine Teilgruppe der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen sind (s. § 3 Anm. 20), ist § 3 Abs. 1 nach seinem Wortlaut weiter gefasst. Dennoch ist § 3 Abs. 1 uE keine selbständige Grundlage für die KStPflcht von nichtrechtsfähigen Rechtsgebilden, sondern ergänzt lediglich Abs. 1 Nr. 5 (s. § 3 Anm. 7, 20; offengelassen in BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868; s. auch *Martini*, DStR 2012, 388).

bb) Gebilde des privaten Rechts

56

Abs. 1 Nr. 5 erfasst nur Gebilde des privaten Rechts. Ist unklar, ob ein Gebilde öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Charakter hat, so kann die Entscheidung der zuständigen Landesbehörde im Allgemeinen auch für die strechtl. Beurteilung übernommen werden (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552, unter Hinweis auf BFH v. 1.3.1951 – I 52/50, BStBl. III 1951, 120). Ob es sich bei einer Stiftung um eine privatrechtl. oder um eine öffentlich-rechtl. Stiftung handelt, richtet sich nicht nach der Zugehörigkeit des Trägers zum Bereich der öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Körperschaften, sondern nach den Rechtsformen ihrer Entstehung (vgl. BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637).

57 cc) **Nichtrechtsfähige Vereine**

Begriff und Abgrenzung zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Die Begriffe des nichtrechtsfähigen Vereins iSd. Abs. 1 Nr. 5 und iSd. § 54 BGB sind identisch (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. § 54 BGB ist eine Personenvereinigung ohne Rechtsfähigkeit, zu der sich Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammenschließen und einer organisierten Willensbildung unterwerfen (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 16/96, BStBl. II 1997, 361). Der nichtrechtsfähige Verein unterscheidet sich vom rechtsfähigen Verein allein durch die fehlende Eintragung im Vereinsregister, welche die Rechtsfähigkeit begründet. Aus einem Rechtsgeschäft, das im Namen eines nichtrechtsfähigen Vereins einem Dritten gegenüber vorgenommen wird, haftet der Handelnde persönlich; handeln mehrere, so haften sie als Gesamtschuldner (§ 54 Satz 2 BGB). Wegen der Nichteintragung im Vereinsregister ist auch die Mindestmitgliederzahl von sieben Personen (vgl. § 56 BGB) nicht erforderlich.

Die Abgrenzung zwischen einem nichtrechtsfähigen Verein und einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist in der Praxis oft schwierig, für die stl. Beurteilung jedoch von Bedeutung. Der Verein unterliegt mit seinem Einkommen der KSt. Bei der GbR wird das Einkommen unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und von diesen versteuert. Die Grenzen zwischen einem nichtrechtsfähigen Verein und der GbR sind fließend. Die Bezeichnung Verein, Gesellschaft, Verband, Gemeinschaft, Arbeitsgemeinschaft usw. ist für die Abgrenzung nicht maßgebend. Sind die üblichen Organe eines Vereins vorhanden (Vorstand, Mitgliederversammlung), haben die Beteiligten ferner keinen Anspruch auf das Vermögen der Vereinigung, solange diese nicht aufgelöst ist und hat das Ausscheiden von Beteiligten und die Aufnahme neuer Beteiligter keinen Einfluss auf das Bestehen der Vereinigung, so wird idR ein nichtrechtsfähiger Verein vorliegen. Die Abgrenzung kann insbes. dann Schwierigkeiten machen, wenn der Verein sich gewissen gesellschaftsrechtl. Regeln unterworfen, sich zB einen Gesellschaftsvertrag gegeben hat (vgl. FG Ba.-Württ. v. 10.8.1956 – II 164/56, EFG 1956, 393, rkr.). „Die wesentlichen Merkmale des Vereins werden darin gesehen, dass sein Zweck die Einzelpersönlichkeit der Mitglieder überdauert und von ihnen unabhängig ist. Ein Mitgliederwechsel berührt daher den Bestand des Vereins nicht. Der Verein ist ferner nach innen und außen als einheitliches Ganzes körperschaftlich organisiert und tritt nach außen als Einheit unter einem Gesamtnamen auf.“ (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 196/63, StRK KStG 1934–1975 § 3 R. 5). Vgl. auch BMF (BMF v. 26.10.1992 – IV B 4 - S 2000 - 252/92, BStBl. I 1992, 693; BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2400 - 27/02, BStBl. I 2002, 1346) zur Qualifikation bestimmter Personenzusammenschlüsse im Zusammenhang mit der Freistellung vom Zinsabschlag.

Zur Abgrenzung gegenüber Publikums-KG vgl. Anm. 30.

Wichtige Anwendungsfälle bei nichtrechtsfähigen Vereinen:

- ▶ *Arbeitsgemeinschaften:* Nach BFH (BFH v. 14.12.1965 – I 196/63, StRK KStG 1934–1975 § 3 R. 5) ist eine Arbeitsgemeinschaft von Lohnschlächtern eines städtischen Schlacht- und Viehhofs, die nach bestimmten festen, wenn auch nur mündlich vereinbarten Regeln lebt, vom Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig ist und durch Organe nach außen unter einem Namen auftritt, ein nichtrechtsfähiger Verein. Im Streitfall waren Obmann und Kassierer die

Organe des Vereins. Da das Einkommen des Vereins weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem Stpfl. zu versteuern war, hat der BFH den Verein als kstpfl. angesehen.

- ▶ *Gewinnsparvereine*: Zusammenschlüsse von Einzelpersonen zur Pflege des Spargedankens in Form von Gewinnsparvereinen (Prämiensparvereinen, Bausparvereinen uÄ), die regelmäßig im Auslosungsverfahren Gewinne (Prämien) an die Mitglieder ausschütten, werden von der FinVerw. grds. als kstpfl. nach Abs. 1 Nr. 5 behandelt (vgl. OFD Koblenz v. 17.12.1982 – S 2705 A - St 341, KStK § 1 KStG Karte F 1); die Auslosungen werden als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen. Soweit „Mitgliedsbeiträge“ erhoben werden, handelt es sich nicht um „echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. § 8 Abs. 5, sondern um Entgelte, die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, wie zB die Teilnahme an den Auslosungen. Diese Beiträge, die Auslosungs- und Kostenbeiträge sowie die Zinsen aus den Sparbeiträgen der Mitglieder (ggf. auch Zuschüsse interessierter Kreditinstitute) seien BE der Gewinnsparvereine, denen als BA neben der Lotteriesteuer und den sonstigen Kosten die aufgrund der Auslosungen ausgezahlten Beträge gegenüberstehen. Es wird sich aus diesem Grund idR auch kein oder nur ein geringer kstpfl. Gewinn ergeben.
- ▶ *Regionale Untergliederungen von Großvereinen* sind als nichtrechtsfähige Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 5 selbständige StSubjekte im Sinne des KStRechts, wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und eine eigene Kassenführung haben. Es ist nicht erforderlich, dass die regionalen Untergliederungen – neben der Satzung des Hauptvereins – noch eine eigene Satzung haben (vgl. BMF v. 18.10.1988 – IV A 2 - S 7104 - 22/88, BStBl. I 1988, 443; AEO zu § 51 Nr. 2 v. 21.4.2008).
- ▶ *Ritterschaft*: Der BFH (BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552) hat es offengelassen, ob eine Vereinigung der Eigentümer von Rittergütern – Ritterschaft – ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 oder eine sonstige juristische Person des privaten Rechts iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist. Er führt aus, dass das Gebilde in jedem Fall als ein vom Mitgliederbestand unabhängiger, zu einem bestimmten Zweck gebildeter Zusammenschluss von Personen mit eigenem Vermögen, das vom Vermögen der Mitglieder weitgehend getrennt ist, die Voraussetzungen einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft iSd. Abs. 1 erfüllt.
- ▶ *Werkskantinen*: Der BFH (BFH v. 18.10.1960 – I 121/59 U, BStBl. III 1960, 496) hat eine Belegschaft, die durch ihren Betriebsrat eine Kantine betreibt, als nichtrechtsfähigen Verein angesehen und zur KSt herangezogen.
- ▶ *Zusammenschlüsse von Mitgliedern einer freiwilligen Feuerwehr* zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (hier: Festveranstaltung) sind nichtrechtsfähige Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 5, wenn die Tätigkeit nicht über den Gemeindehaushalt, sondern über eine Kameradschaftskasse abgewickelt wird (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 16/96, BStBl. II 1997, 361). Siehe aber FG Hamb. (FG Hamb. v. 31.1.2014 – 5 K 122/11, EFG 2014, 786, rkr.): Angehörige einer Freiwilligen Feuerwehr handeln bei Ausrichtung eines sog. Osterfeuers bzw. beim Verkauf von Speisen und Getränken anlässlich eines solchen Festes im Rahmen des ihnen durch landesrechtl. Bestimmungen übertragenen Ehrenamtes, werden über die Brauchtumpflege hinaus auch zur

Mitgliederwerbung tätig und bilden deshalb keinen konkludent gegründeten nichtrechtsfähigen und nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG kstpl. Verein.

Wichtige Anwendungsfälle bei Gesellschaften des bürgerlichen Rechts:

- ▶ *Investment-Clubs*: Bei sog. Investment-Clubs (Effekten-Clubs, Wertpapier-Clubs) schließt sich ein Kreis von Sparern zusammen, um monatliche Sparbeiträge in Wertpapiere zu investieren. Handelt es sich um einen begrenzten Kreis von Sparern (bis zu ca. 30 Personen), so ist der Investment-Club als GbR und nicht als nichtrechtsfähiger Verein anzusehen, auch wenn das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern nicht zur gesamten Hand, sondern nach Bruchteilen zusteht. Die vorgesehene Abfindung eines ausscheidenden Sponsors und die Beteiligung am Vermögen sprechen gegen die Annahme eines Vereins. Anders wäre es, wenn die Zahl von ca. 30 Gesellschaftern wesentlich überschritten wird oder eine starke Fluktuation der Gesellschafter vorliegt (vgl. FinMin. NRW v. 29.5.1970, KSt-Kartei § 1 KStG Karte F 4). Je größer die Mitgliederzahl ist, desto stärker ist der Zwang zur körperschaftlichen Verfassung.

Zur Besteuerung der Investment-Clubs und ihrer Gesellschafter vgl. *Märkle*, DB 1970, 1945; *Kamrad*, AG 1971, 143; *Gudczinski*, DStR 1973, 33.

- ▶ *Labor- und Apparategemeinschaften* von Ärzten sind idR GbR (vgl. BMF v. 12.2.2009 – IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl. I 2009, 398, unter II.; FinMin. Nds. v. 26.5.1978, BB 1978, 899; FG Münster v. 28.10.1980 – VII 5001/78 K, EFG 1981, 143, rkr.; zur Besteuerung von Labor- und Apparategemeinschaften vgl. *Kröger*, DStR 1979, 220); ausführl. auch *Imbeck/U. Prinz*, JbFfSt. 2002/03, 412.
- ▶ *Vorgründungsgesellschaften*: Siehe Anm. 69.

58–59 Einstweilen frei.

60 dd) Anstalten

Als zweite Fallgruppe der der unbeschränkten StPflcht unterworfenen nichtrechtsfähigen Gebilde, den nichtrechtsfähigen Vermögensmassen (Zweckvermögen), sind in Abs. 1 Nr. 5 an erster Stelle die Anstalten aufgeführt. Unter „Anstalt“ ist jede verselbständigte, aber nicht auf körperschaftlichem Zusammenschluss einer Vielzahl von Mitgliedern oder Stiftungsakt beruhende soziale Organisation zu verstehen. Anstalten und Stiftungen sind Zweckvermögen. Zwischen beiden besteht kaum ein Unterschied. Bei Anstalten steht der selbständige Organismus im Vordergrund. Wenn eine Stiftung sich in einer sichtbaren Einrichtung verkörpert, ein gewisser Apparat vorhanden ist, zB ein Krankenhaus oder Museum, pflegt man von Anstalten zu sprechen im Gegensatz zu Stiftungen, die bloß in einem Geldkapital bestehen. Nichtrechtsfähige Anstalten haben im (deutschen) Privatrecht keine eigenständige Bedeutung (vgl. *Streck* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 1 Rz. 42), können aber aus anderen – zB kirchlichen oder ausländ. – Rechtskreisen herrühren (s. *Hummel* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 90).

61 ee) Nichtrechtsfähige Stiftungen

Den Begriff der nichtrechtsfähigen (unselbständigen oder fiduziarischen) Stiftung hat der Gesetzgeber weder zivil- noch strechtl. ausdrücklich definiert. Eine

nichtrechtsfähige (unselbständige oder fiduziarische) Stiftung liegt vor, wenn ein Stifter Vermögen auf eine andere Person (Beschwerter, Fiduziar, Treuhänder oder Träger) mit der Maßgabe überträgt, dasselbe nicht für eigene Zwecke, sondern für einen dauernden Zweck, den der Stifter bei der Zuwendung bestimmt hat, zu verwenden (vgl. BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFHE 201, 287; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786). Das Vermögen steht dabei formal-rechtl. im Eigentum des Fiduziars, der jedoch obligatorisch dem Stifter gegenüber an den Stiftungszweck gebunden ist (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Das Stiftungsvermögen ist dann verselbständigt und wirtschaftlich weder dem Vermögen des Fiduziars (vgl. RFH v. 26.4.1938, RStBl. 1938, 573; RFH v. 5.7.1938, RStBl. 1938, 827; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786) noch mangels Verfügungsbefugnis dem Vermögen des Stifters oder der Begünstigten der Stiftung zuzurechnen (vgl. zur Abgrenzung zu einem Treuhandvertrag im Interesse des Stifters oder der Begünstigten mit der Folge der Vermögenszurechnung bei diesen BFH v. 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388; *Rengers in Blümich*, § 1 Rz. 110 [10/2018]; s. auch OFD Frankfurt am Main v. 30.8.2011, DStR 2012, 610, zur Errichtung einer nichtrechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung mit weiteren Anforderungen, wenn die nichtrechtsfähige Stiftung und der Treuhänder denselben Zweck verfolgen). Die Verwaltung wird nicht von der Stiftung selbst, sondern vom Fiduziar, der Rechtsträger des Stiftungsvermögens und oftmals eine juristische Person ist, geführt. Es besteht ein Treuhandverhältnis (vgl. *Heinrichs in Palandt*, 78. Aufl. 2019, Vor § 80 BGB Rz. 10). Voraussetzung der unselbständigen Stiftung wie auch des nichtrechtsfähigen Zweckvermögens ist, dass eine wirtschaftliche Selbständigkeit der aus dem Vermögen des Stifters ausgeschiedenen Werte gegeben ist. Die Vermögenswerte sind aus dem Vermögen des Stifters endgültig ausgeschieden und erzielen eigene Einkünfte.

Eine nichtrechtsfähige Stiftung kann auch vorliegen, wenn einer natürlichen oder juristischen Person Vermögensteile von dritter Seite zugewendet werden mit der Auflage, die Erträge für einen bestimmten Zweck zu verwenden (vgl. *Munch in DPM*, § 1 nF Rz. 48 [10/2018], unter Hinweis auf BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637).

Die Zugehörigkeit einer nichtrechtsfähigen Stiftung des öffentlichen oder privaten Rechts richtet sich nach den gesamten Umständen des Einzelfalls, insbes. der Entstehungsform und dem Stiftungszweck (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFHE 201, 287).

ff) Andere Zweckvermögen des privaten Rechts

62

Begriff: Zweckvermögen ist eine selbständige, einem bestimmten Zweck gewidmete Vermögensmasse, die aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und eigene Einkünfte bezieht. Dabei muss das Ausscheiden des gewidmeten Vermögens aus dem Vermögen des Widmenden eine gewisse Sicherheit für die dauerhafte und nicht beliebig rückgängig zu machende Verwendung des ausgesonderten Vermögens für den bestimmten Zweck bieten (vgl. RFH v. 18.12.1937, RStBl. 1938, 284; *Rengers in Blümich*, § 1 Rz. 113 [10/2018]). Das Vermögen muss zwar nicht auf einen anderen Träger übertragen werden; die Schaffung von Zweckvermögen ist auch ohne Eigentumswechsel möglich (vgl. RFH

v. 18.12.1937, RStBl. 1938, 284). Nichtrechtsfähige Zweckvermögen müssen jedoch wenigstens wirtschaftlich selbständig sein, wenn sie als selbständiges StSubjekt behandelt werden sollen (zur Abgrenzung der Begriffe „Zweckvermögen“ und „Personenvereinigung“ vgl. BFH v. 5.2.1964 – I 213/62, StRK KStG 1934–1975 § 1 R. 48). Der Hauptunterschied liegt darin, dass das Zweckvermögen eine Vermögensmasse ist und die Personenvereinigung Mitglieder hat. Der BFH lässt es dahingestellt, ob Zweckvermögen öffentlich-rechtl. Art unter Abs. 1 Nr. 5 fallen. Seit der Neufassung von Abs. 1 Nr. 5 durch das KStReformG v. 31.8.1976 (s. Anm. 2) ist klargestellt, dass diese Bestimmung nur Zweckvermögen des privaten Rechts erfasst.

Anwendungsfälle bei anderen Zweckvermögen:

- ▶ *Förderungs- und Stabilisierungsfonds*: zB Betriebsfonds für Obst und Gemüse auf der Grundlage der EG-VO 2200/1996 (vgl. BMF v. 13.6.1997, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 45), Fonds zur Förderung der Hybrid-Schweinezucht (vgl. FinSen. Bremen v. 27.1.1971, StEK KStG aF § 4 Nr. 69).
- ▶ *Sammelvermögen iSd. § 1914 BGB*: Zu den Zweckvermögen gehören neben den Anstalten und Stiftungen insbes. die für einen bestimmten Zweck aufgebrauchten Sammelvermögen, zB zur Unterstützung Geschädigter, Errichtung eines Denkmals, Erbauung einer Kirche oder eines Krankenhauses.
- ▶ *Investmentvermögen/Investmentfonds*: Siehe Anm. 30.
- ▶ *Werbefonds*: Fonds aus Beiträgen Gewerbetreibender eines räumlichen Gebiets, einer Branche (vgl. *Streck* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 1 Rz. 43).

Kein Zweckvermögen ist/sind:

- ▶ *Arbeitsgemeinschaften*: Gelder einer Arbeitsgemeinschaft, die alsbald im Interesse der Mitglieder verbraucht werden sollen (vgl. RFH v. 16.7.1940, RStBl. 1940, 835; BFH v. 19.12.1952 – III 216/51, BStBl. III 1953, 54).
- ▶ *Konkurs-/Insolvenzmasse*, weil die Einkünfte beim Gemeinschuldner zu erfassen sind (vgl. BFH v. 7.11.1963 – IV 210/62, BStBl. III 1964, 70).
- ▶ *Sicherungsübereignung*: Vermögensgegenstände, die ein Schuldner seinem Gläubiger zur Sicherung übereignet oder verpfändet, sind kein Zweckvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 5 (vgl. RFH v. 15.12.1942, RStBl. 1943, 236).

63 **gg) Sonderfall: Politische Parteien und politische Vereine**

Politische Parteien und politische Vereine sind grds. unbeschränkt kstpf. gem. Abs. 1 Nr. 4 oder 5. Sie sind jedoch subjektiv von der KSt befreit (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 7). Die Befreiung gilt nicht für die KapErtrSt (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG; § 43 EStG).

Soweit Einrichtungen der politischen Parteien mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, bleibt die persönliche StPflcht dieser Einrichtung unberührt; das gilt zB für Zeitungsverlage in der Rechtsform der GmbH (vgl. *Schreiber*, BB 1949, 157).

Parlamentsfraktionen: Nach der Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 13.6.1989 – 2 BvE 1/88, NJW 1990, 373) sind Fraktionen politisches Gliederungsprinzip für die Arbeit des BTags. Entsprechendes gilt auch für Landtagsfraktionen bzw. Fraktionen aus Kommunalparlamenten (vgl. Bay. VerFGH v. 14.12.1988, NJW 1989, 1918). Parlamentsfraktionen sind damit regelmäßig Teile des jeweiligen

Parlaments und damit Untergliederungen von jPöR, die der KSt nur insoweit unterliegen, als sie einen BgA unterhalten. Sie werden damit nicht von Abs. 1 Nr. 5 erfasst. Nach Ansicht des ArbG Berlin (ArbG Berlin v. 31.5.1989, NJW 1990, 534) sind Parlamentsfraktionen als nichtrechtsfähige Vereine zu qualifizieren, sodass sie vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 5 erfasst wären.

Einstweilen frei.

64

f) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 1 Nr. 6)

65

Gemäß Abs. 1 Nr. 6 unterliegen BgA von jPöR (s. § 4) der unbeschränkten KStPflcht, sofern sie Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben.

Öffentliches Recht als Rechtsgrundlage: Die jPöR unterscheiden sich von den juristischen Personen des privaten Rechts dadurch, dass sie ihre Rechtsfähigkeit aus dem öffentlichen Recht, zB dem des früheren Reichs bzw. dem des Bundes oder eines der Länder herleiten (vgl. BFH v. 1.3.1951 – I 52/50, BStBl. III 1951, 120; s. auch § 4 Anm. 21). Zu den KdöR gehören vor allem der Bund, die Länder, die Kreise und Gemeinden (s. BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFHE 235, 554), die Gemeindeverbände sowie die Zweckverbände dieser Körperschaften, die öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften (ua. die evangelischen und katholischen Kirchen; BFH v. 11.7.2012 – I R 76/11, BFH/NV 2012, 1966), die Landesverbände der israelitischen Kultusgemeinden, die Freireligiösen Landesgemeinden (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509), die Zwangsinnungen, die Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Landwirtschaftskammern, Rechtsanwalts-, Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- und Ärztekammern, Landeszentralbanken, Sozialversicherungsträger, Universitäten und die öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten (vgl. BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582). Nicht zu den jPöR gehören die katholischen Ordensgemeinschaften mit Ausnahme bestimmter Klostersgemeinschaften in Bayern (vgl. BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70).

Wesentliches Abgrenzungskriterium einer KdöR ist die Wahrnehmung von hoheitlichen Aufgaben. Ist unklar, ob eine juristische Person öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Charakter hat, so kann die darüber getroffene Entscheidung der zuständigen Landesbehörde im Allgemeinen auch für die strechtl. Beurteilung übernommen werden (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552; BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868).

Partielle Steuerpflicht für Betriebe gewerblicher Art: Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nicht mit ihrer gesamten Tätigkeit, sondern nur hinsichtlich ihrer BgA unbeschränkt kstpfl. Nicht zu den BgA gehören gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe; s. § 4 Anm. 70 ff.). Zur Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Betätigung einer öffentlich-rechtl. Körperschaft s. Grundsatzurteil des BFH v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139, zur Hausmüllentsorgung durch eine jPöR. Sinn und Zweck der partiellen StPflcht ist es, die hoheitlichen Tätigkeiten nicht durch stl. Restriktionen zu beeinträchtigen. Tätigkeiten, mit denen eine jPöR gewollt oder ungewollt in einen tatsächlichen oder potenziellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt, sind jedoch zu besteuern. Steuersubjekt und damit auch stpfl. ist jedoch die KdöR selbst und nicht der BgA (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71,

BStBl. II 1974, 391). Neben der unbeschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 6 kommt ebenfalls eine beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 2 in Betracht (vgl. § 2 Anm. 5).

- ▶ *Mehrere Betriebe gewerblicher Art*: Unterhält eine KdÖR mehrere BgA, ist für jeden der Betriebe, sofern eine Zusammenfassung nicht möglich ist (s. § 4 Abs. 6; § 4 Anm. 80 ff.), das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt gesondert gegen die KdÖR festzusetzen. Die jPÖR ist StSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 6 wegen jedes einzelnen BgA.

Der BgA ist nur dann selbst StSubjekt, wenn er eine jPÖR – zB eine Sparkasse – ist (vgl. § 4 Abs. 2).

- ▶ *Inländische Betriebe gewerblicher Art von ausländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts* sind regelmäßig nicht vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 6 erfasst, da es der ausländ. jPÖR als StSubjekt regelmäßig an dem Tatbestandsmerkmal „Sitz oder Geschäftsleitung im Inland“ fehlt. Es kommt insoweit ggf. eine Besteuerung im Rahmen der beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 1 in Betracht (s. § 4 Anm. 6).
- ▶ *Beteiligung von mehreren öffentlich-rechtlichen Körperschaften*: Auch ein Unternehmen, das von mehreren, in Form einer nicht kstpfl. Personenvereinigung, zB einer GbR, zusammengeschlossenen öffentlich-rechtl. Körperschaften betrieben wird, ist als ein Betrieb „von“ KdÖR iSd. Abs. 1 Nr. 6 anzusehen, nicht aber ein Unternehmen, das gemeinschaftlich teils von KdÖR, teils von Privatpersonen oder von privatrechtl. Körperschaften betrieben wird (sog. gemischt-wirtschaftlicher Betrieb).
- ▶ *Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an einer Mitunternehmung iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG*: Sie ist als BgA anzusehen (vgl. RFH v. 8.11.1938, RStBl. 1939, 301; BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, FR 1984, 484; BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; s. auch § 4 Anm. 30).
- ▶ *Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft*: Siehe § 4 Anm. 31.

Kommunale Eigenbetriebe: Werden die BgA jedoch als kommunale Eigenbetriebe in Form einer juristischen Person des privaten Rechts (zB als GmbH oder AG) geführt, so richtet sich deren Besteuerung allein nach der für die gewählte Rechtsform maßgebenden Rechtsnorm (s. auch § 4 Anm. 7 und R 6 Abs. 7 KStR 2004). Wird der Betrieb demnach in Form einer Versorgungs-GmbH geführt, ist diese StSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 1.

66–67 Einstweilen frei.

5. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

Schrifttum: *Schuhmann*, Vorgesellschaft, Gründungsgesellschaft, unechte Vorgesellschaft im Steuerrecht, GmbHR 1981, 196; *John*, Zur Problematik der Vor-GmbH, insbesondere bei der Einmann-Gründung, BB 1982, 505; *Schmidt*, Rechtsgrundlagen der Mitunternehmerschaft im Vorgründungsstadium der GmbH, GmbHR 1982, 6; *Crezelius*, Die werdende GmbH – Gesellschaftsrechtliche Grundlage, Bilanz- und steuerrechtliche Konsequenzen, DStR 1987, 743; *W. Wassermeyer*, Die Vorgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1991, 734; *Weimar*, Treuhandanstalt und Privatisierung, DB 1991, 734; *Goutier/Holdorf-Habetha*, Beginn der Körperschaftsteuerpflicht einer GmbH, die durch Umwandlung aus einem ehemaligen volkseigenen Betrieb hervorgegangen ist, BB 1996, 1305; *Orth*, Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Geneh-

migung der Stiftung, ZEV 1997, 327; *Martini*, Das Verhältnis der Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaften zur späteren Eintragung, DStR 2011, 337; *Rutemöller*, Gesellschaften in der Liquidation – steuerrechtliche Folgen und Problembereiche, DStZ 2019, 832.

a) Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

aa) Grundlagen

68

§ 1 enthält eine Aufzählung der unbeschränkt kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, trifft aber keine Aussage über den zeitlichen Beginn der subjektiven KStPflcht. Aufgrund auch ansonsten fehlender besonderer Regelungen im KStG und der gesetzlichen Anknüpfung an zivilrechtl. Erscheinungsformen in Abs. 1 liegt es nahe, auch für den Beginn der KStPflcht grds. an die zivilrechtl. Entstehung des jeweiligen Rechtsgebildes anzuknüpfen. Das kann jedoch nicht uneingeschränkt gelten: Soweit es sich um rechtsfähige Körperschaften – insbes. um KapGes. und rechtsfähige Vereine – handelt, geht dem Beginn der rechtl. Existenz der Körperschaft stets ein Entwicklungsstadium voraus, das die Zeit zwischen dem Entschluss, ein derartiges Unternehmen zu gründen, und der Eintragung in das zuständige Register umfasst. Bei nichtrechtsfähigen Rechtsgebilden (zB nichtrechtsfähige Vereine und Zweckvermögen) kann mangels Rechtsfähigkeit für den Beginn der KStPflcht nur an andere zivilrechtl. Gesichtspunkte, zB den Abschluss des Gesellschaftsvertrags oder die Feststellung der Satzung angeknüpft werden. Bei BgA von jPöR fehlt dagegen jeder Anknüpfungspunkt an zivilrechtl. Vorgaben, sodass für den Beginn der KStPflcht ausschließlich auf den tatsächlichen Beginn der unternehmerischen Tätigkeit abgestellt werden kann, da die StPflcht hier nicht ein rechtl. selbständiges Gebilde, sondern lediglich bestimmte Tätigkeiten erfassen soll.

bb) Einzelfragen

69

Vorgründungsgesellschaft: Schließen sich mehrere Personen – auch juristische Personen – zusammen, um eine rechtl. Vereinbarung zur Gründung einer juristischen Person des privaten Rechts zu treffen, so entsteht eine Vorgründungsgesellschaft, die rechtl. einen Vorvertrag zur Gründung einer juristischen Person des privaten Rechts darstellt. Dieser Vertrag bedarf der notariellen Form (vgl. § 2 GmbHG). In diesem Vertrag müssen neben der Absicht, eine juristische Person des privaten Rechts zu gründen, die wesentlichen gesetzlichen Erfordernisse des zukünftigen Gesellschaftsvertrags enthalten sein, sodass ein Gericht im Streitfall den Inhalt des Gesellschaftsvertrags bestimmen kann (vgl. BGH v. 5.5.1969 – II ZR 115/68, DB 1969, 1336).

Sie stellt eine GbR iSd. § 705 BGB dar, deren primärer Zweck darin besteht, eine juristische Person des privaten Rechts zu gründen (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; BFH v. 5.2.1998 – III R 48/91, DStR 1998, 804). Sie tritt im Regelfall nach außen nicht in Erscheinung, da sie in erster Linie interne Aufgaben zu erfüllen hat. Die Vorgründungsgesellschaft erlischt mit dem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 726 BGB). Betreiben die Gründer dagegen bereits im Vorgründungsstadium ein Handelsgewerbe, so entsteht kraft Rechtsformzwang eine OHG (vgl. BGH v. 7.5.1984 – II ZR 276/

83, BB 1984, 1315; BGH v. 9.3.1998 – II ZR 366/96, DStR 1998, 821). Für die Vorgründungsgesellschaft gilt – anders als für die später entstehende GmbH – der Grundsatz der transparenten Besteuerung; es handelt es sich bei ihr idR um eine GbR, die mit der später entstehenden KapGes. nicht identisch ist (BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91) und als „andere Gesellschaft“ iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzuordnen ist (BFH v. 5.9.2008 – IV B 1/08, juris). Die Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind unmittelbar von den Beteiligten im Rahmen ihrer EStVeranlagung zu versteuern (vgl. BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247).

Da die Vorgründungsgesellschaft weder mit der späteren Vorgesellschaft noch mit der nachfolgenden Körperschaft identisch ist, geht ein Verlust, den die Vorgründungsgesellschaft erleidet, nicht auf die Vorgesellschaft bzw. die juristische Person über. Ebenso wenig gehen Vermögen und Verbindlichkeiten der Vorgründungsgesellschaft automatisch mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags auf die Vorgesellschaft bzw. später auf die Körperschaft über. Sie müssen vielmehr durch besondere Rechtsgeschäfte übertragen bzw. übernommen werden (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91, mwN; vgl. jedoch zum BerlinFG aF BFH v. 5.2.1998 – III R 48/91, DStR 1998, 804).

Die Vorgründungsgesellschaft kann ausnahmsweise bereits ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 sein, wenn sie beispielsweise wegen der großen Zahl der Beteiligten körperschaftlich strukturiert ist (vgl. BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172).

Vorgesellschaft: Mit formgültigem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags wird die KapGes. errichtet und es entsteht die sog. Vorgesellschaft (vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 11 IV 2). Sie ist strikt von der Vorgründungsgesellschaft zu trennen. Die Vorgesellschaft endet mit Erlangung der Rechtsfähigkeit, dh. mit Eintragung der Gesellschaft in das zuständige Register.

Steuerrechtlich wird die Vorgesellschaft als KapGes. behandelt, sofern sie später als KapGes. in das Handelsregister eingetragen wird. Von einer solchen „echten“ Vorgesellschaft spricht der BFH bei einer Vorgesellschaft auch, wenn sie scheitert, nicht in das Handelsregister eingetragen wird, sie aber ihre wertende Tätigkeit nach Aufgabe der Eintragungsabsicht sofort aufgibt (BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). Zur sog. unechten Vorgesellschaft s.u. und zum mitunter abweichenden Gebrauch der Begriffe „echte“ und „unechte“ Vorgesellschaft s. *Drüen in Frotscher/Drüen*, § 1 Rz. 95 (7/2017). Zwischen der Vorgesellschaft und der später in das zuständige Register eingetragenen juristischen Person herrscht Identität.

Vgl. BFH v. 8.4.1960 – III 129/57 U, BStBl. III 1960, 319; BFH v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568; BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, 486; BFH v. 13.3.1981 – III R 132/79, BStBl. II 1981, 600; BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247; BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991; s. dazu umfassend auch *Martini*, DStR 2011, 337 (339).

Nach BFH (BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172) wirkt die Eintragung in das Handelsregister auf den Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags zurück, sodass auch ab diesem Zeitpunkt die KStPflicht der Vorgesellschaft beginnt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass die Nämlichkeit der Vorgesellschaft erst nach Eintragung der fertigen KapGes. unterstellt wird. Diese Rspr. hat der BFH (BFH v. 16.5.1952 – III 214/51 S, BStBl. III 1952,

180) insoweit ergänzt, als er die Vorgesellschaft von dem Zeitpunkt an als fertige KapGes. behandelt, in dem Vermögen auf sie übertragen wurde. Die Vorgesellschaft ist als ein auf die künftige juristische Person hin angelegtes Rechtsgebilde bereits körperschaftlich strukturiert und geht mit der Eintragung in das Handelsregister in dieser auf (vgl. BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129; BGH v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BB 1984, 1315; BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352). Die Zusammenfassung der Vorgesellschaft mit der juristischen Person zu einer stl. Einheit hat zur Folge, dass BE und BA, die bei der Vorgesellschaft anfallen, bei der Ermittlung des zVE der juristischen Person iSd. Abs. 1 Nr. 1-4 Berücksichtigung finden; Besteuerungsgrundlagen der Vorgesellschaft sind dann ohne Rechtsübergang Besteuerungsgrundlagen der Körperschaft (s. *Drüen in Frotscher/Drüen*, § 1 Rz. 98 [7/2017]). Das heißt, es findet ein Verlustausgleich zwischen den Gewinnen bzw. Verlusten der Vorgesellschaft und den Gewinnen bzw. Verlusten der juristischen Person statt. Ein bei der Vorgesellschaft entstandener Verlustabzug nach § 10d EStG ist bei der Ermittlung des Einkommens der juristischen Person in den Folgejahren abziehbar.

Ein Wechsel der Gesellschafter der Vorgesellschaft ist – durch entsprechende Änderung des Gesellschaftsvertrags – möglich. Die Vorgesellschaft nach dem Gesellschafterwechsel ist mit der zuvor bestehenden Vorgesellschaft identisch, wenn die ausgeschiedenen Gesellschafter an der den Gesellschafterwechsel betreffenden Änderung des Gesellschaftsvertrags mitwirken. Folglich ist ein derartiger Gesellschafterwechsel für die Besteuerung der Vorgesellschaft und der mit ihr identischen nachfolgenden Körperschaft ebenso bedeutungslos wie ein Gesellschafterwechsel bei der ins zuständige Register eingetragenen Körperschaft (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352).

Zu den Vorgesellschaften gehörten auch die AG und die GmbH „im Aufbau“, die aus der Privatisierung der ehemaligen volkseigenen Betriebe im Beitrittsgebiet nach dem Treuhandgesetz entstanden sind (vgl. *Weimar*, DB 1991, 373 [375]).

Ebenfalls zu den Vorgesellschaften gehören die Vor-GmbH einer GmbH & Co. KG, sofern sie zur Beteiligung als persönlich haftende Gesellschafterin an der GmbH & Co. KG vorgesehen und ihr Geschäftsführer wirksam zum KG-Beitritt ermächtigt ist (vgl. BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129), sowie die Einmann-Vor-GmbH.

Unechte Vorgesellschaft: Wird die Gesellschaft nicht ins Handelsregister eingetragen, weil die Gründer von vornherein nicht die Absicht hatten, die Eintragung zu erreichen, oder der Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird, weil bestehende Eintragungshindernisse nicht beseitigt oder Eintragungsunterlagen nicht unverzüglich beschafft werden oder die Gesellschaft trotz Ablehnung des Eintragungsantrags und Wegfalls des Gründungsziels ihre Geschäfte weiterbetreibt, so handelt es sich um eine sog. unechte Vorgesellschaft. Sie unterliegt nicht den für die Vorgesellschaft gültigen Regelungen, sondern ist – wie die Vorgründungsgesellschaft – idR eine GbR, oHG oder ein Einzelunternehmen (vgl. BFH v. 1.12.1987 – VII R 206/85, BFH/NV 1988, 477 mwN; BFH v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 532; BGH v. 28.11.1997 – V ZR 178/96, DB 1998, 302) und damit idR nicht kstplf. (BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). Bei einer Vielzahl von Beteiligten kann uU ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 vorliegen (vgl. BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U,

BStBl. III 1952, 172; s. aber auch BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991, unter II.3.B der Gründe).

- ▶ *Besteuerung der unechten Vorgesellschaft*: Nach der Rspr. des BFH wird das Einkommen der (unechten) Vorgesellschaft unmittelbar durch die Gründer als Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG versteuert (BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). Zuvor war die Behandlung der unechten Vorgesellschaft str.: Der OFH (OFH v. 11.8.1948 – I 12/48, RFHE 54, 263) hatte eine unechte Vorgesellschaft, die sich bereits wirtschaftlich betätigt hatte, als nichtrechtsfähigen Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 angesehen und die KStPfl. bejaht. Dem war allerdings der BFH nicht gefolgt: Er hatte entschieden (BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172), dass die unechte Vorgesellschaft idR als GbR zu behandeln sei. Als nichtrechtsfähiger Verein kann sie nur bei Vorhandensein eines größeren Kreises von Beteiligten, einer Verfassung und besonderer Organe angesehen werden. Betreibt die unechte Vorgesellschaft ein Grundhandelsgewerbe, so kann sie als oHG zu beurteilen sein (vgl. BFH v. 1.12.1987 – VII R 206/85, BFH/NV 1988, 477; BFH v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 531).

Scheitert hingegen eine ernsthaft beabsichtigte Gründung, so ist str., ob die KStPfl. rückwirkend entfällt (s. vgl. BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172; BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991, bejahend auch *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 26; *Kalbfleisch in Bott/Walter*, § 1 Rz. 125 [6/2017]; *Martini*, DStR 2011, 337 [342]) oder einschließlich einer sich unmittelbar anschließenden Liquidation (bzw. bis zur Umwandlung in eine PersGes.) fortbesteht (so mit uE beachtlichen Gründen *Drüen in Tipke/Kruse*, § 33 AO Rz. 47 [10/2015] mwN; s. auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 573; ähnlich *W. Wassermeyer*, DStR 1991, 734).

Vertragliche Rückbeziehung der Gründung einer Gesellschaft: Grundsätzlich kann ein Sachverhalt nicht mit stl. Wirkung nachträglich umgestaltet werden (sog. Rückwirkungsverbot, s. Einf. ESt. Anm. 686). Auch die KStPfl. einer Gesellschaft kann grds. nicht rückwirkend begründet werden (BFH v. 9.4.1981 – I R 157/77, BStBl. 1982, 362; s. aber § 20 Abs. 5 UmwStG und dazu *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 452 ff.). Der bis zum tatsächlichen Gründungstag erzielte Gewinn oder Verlust wird den Vorbesitzern zugerechnet (vgl. RFH v. 24.9.1924, StuW 1924, 1449). Von einer grds. unzulässigen Rückwirkung zu unterscheiden ist allerdings die Erstreckung der KStPfl. auf die eingetragenen KapGes. auf die Vorgesellschaft. Eine Ausnahme vom Rückwirkungsverbot gilt nur in Fällen, in denen die Rückwirkung nur eine kurze Zeitspanne umfasst und die Anerkennung der Rückbeziehung den Umständen des Falls nach vertretbar erscheint (vgl. BFH v. 5.12.1963 – IV 432/62, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 426; BFH v. 1.10.1969 – I R 120/67, BStBl. II 1969, 742; BFH v. 24.1.1979 – I R 202/75, BStBl. II 1979, 581; BFH v. 9.4.1981 – I R 157/77, BStBl. II 1982, 362).

70–71 Einstweilen frei.

b) Ende der Steuerpflicht**aa) Grundlagen**

72

Die StPflcht endet mit dem Aufhören des Bestehens der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, bei juristischen Personen mit dem endgültigen Erlöschen der Rechtspersönlichkeit. Zur Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung ins Ausland s. Anm. 28.

bb) Liquidation

73

Das KStG enthält genauso wenig wie für den Beginn der StPflcht eine Regelung für deren Ende. § 11 regelt lediglich das Verfahren bei der Auflösung und Abwicklung (Liquidation) von unbeschränkt stpfl. KapGes., von unbeschränkt stpfl. Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaften oder von unbeschränkt stpfl. VVaG. Er bestimmt lediglich, wie der in dem maximal drei Jahre andauernden Abwicklungszeitraum (= Besteuerungszeitraum) erzielte Gewinn zu ermitteln ist und dass dieser Gewinn der Besteuerung unterliegt.

Damit ist gleichzeitig auch klargestellt, dass die unbeschränkte KStPflcht für den in § 11 genannten Personenkreis nicht bereits mit Beginn der Liquidation wegfällt, sondern erst mit der rechtsgültigen Beendigung der Liquidation, zu der auch der Ablauf des Sperrjahres (vgl. § 272 AktG; § 73 GmbHG; § 90 GenG) erforderlich ist (s. auch § 11 Anm. 21 und *Rutemöller*, DStZ 2019, 832). Dies gilt auch, wenn das Gesellschaftsvermögen etwa schon vorher ausgeschüttet worden sein sollte (vgl. RFH v. 7.11.1922, RFHE 10, 318; RFH v. 30.10.1925, RFHE 17, 240). Auch die Löschung einer Handelsgesellschaft im Handelsregister ist für die Beendigung der StPflcht ohne Bedeutung (vgl. RFH v. 7.11.1922, RFHE 10, 318; BFH v. 26.3.1980 – I R 111/79, BStBl. II 1980, 587; BFH v. 27.2.1985 – I R 291/83, BFH/NV 1985, 63; s. auch § 11 Anm. 21).

cc) Umwandlung

74

Begriff der Umwandlung: Umwandlung bedeutet die Veränderung der Rechtsform des Unternehmens ohne Auflösung (Liquidation) und ohne Einzelübertragung. Nach § 1 UmwG können Rechtsträger mit Sitz im Inland umgewandelt werden durch:

- Verschmelzung,
- Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung),
- Vermögensübertragung oder
- Formwechsel.

Verschmelzung ist jeder Vorgang, durch den das gesamte Vermögen eines Rechtsträgers auf einen anderen oder mehrere andere Rechtsträger, die entweder schon zuvor bestanden haben (Verschmelzung durch Aufnahme) oder im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vorgang neu entstehen (Verschmelzung durch Neugründung), übertragen wird (§ 2 UmwG). Der übertragende Rechtsträger erlischt ohne Liquidation und seine Anteilseigner werden am übernehmenden Rechtsträger – idR, aber nicht notwendig in einer dem Wert ihres bisherigen Anteils am Vermögen des übertragenden Rechtsträgers entsprechenden

Höhe – beteiligt (vgl. *Winter in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 1 Rz. 5).

- ▶ **Rechtsgrundlagen:** §§ 2 bis 122 UmwG.
- ▶ **Steuerliche Behandlung:** Bei der Verschmelzung erlischt der übertragende Rechtsträger ohne Liquidation, sodass damit auch ein Ende der KStPflcht gegeben ist. Die KStPflcht endet mit Wirkung zum stl. Verschmelzungstichtag (vgl. § 2 UmwStG). Siehe *van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 2 UmwStG Rz. 11.

Spaltung ist jeder mit der Verschmelzung vergleichbare Vorgang, der sich von dieser nur darin unterscheidet, dass nicht das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers, sondern nur Teile des Vermögens übertragen werden, und der übertragende Rechtsträger nicht notwendig infolge des Vorgangs aufgelöst wird (vgl. *Winter in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 1 Rz. 6 ff.).

- ▶ **Rechtsgrundlagen:** §§ 123 bis 173 UmwG.
- ▶ **Steuerliche Behandlung:** Da der übertragende Rechtsträger im Fall der Spaltung bestehen bleibt, bleibt demzufolge auch die KStPflcht bestehen.

Vermögensübertragung ist jeder der Verschmelzung und Spaltung vergleichbare Vorgang, bei dem es jedoch wegen der besonderen Struktur mindestens eines beteiligten Rechtsträgers nicht zu einem Tausch der Anteile oder Mitgliedschaften kommen kann, sondern den Anteilseignern nur eine nicht in Anteilen bestehende Gegenleistung gewährt wird (vgl. *Winter in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 1 Rz. 12).

- ▶ **Rechtsgrundlagen:** §§ 174 bis 189 UmwG.
- ▶ **Steuerliche Behandlung:** Bei der Vermögensübertragung kommt es für die Beendigung der KStPflcht des übertragenden Rechtsträgers darauf an, ob er erlischt oder nicht. Im Fall des Erlöschens des übertragenden Rechtsträgers wird ebenfalls die KStPflcht beendet. Im Fall des Weiterbestehens des übertragenden Rechtsträgers besteht auch die KStPflcht weiter.

Formwechsel schließlich ist der Vorgang, bei dem die wirtschaftliche und rechtl. Identität des – einzigen – an diesem Vorgang beteiligten Rechtsträgers gewahrt bleibt und sich lediglich die für ihn geltende Normstruktur (sein „Rechtskleid“) ändert (vgl. *Winter in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 1 Rz. 13).

- ▶ **Rechtsgrundlagen:** §§ 190 bis 304 UmwG.
- ▶ **Steuerliche Behandlung:** Obwohl beim Formwechsel der Rechtsträger zivilrechtl. weiter bestehen bleibt, bestimmt § 9 UmwStG für den Fall eines Formwechsels in eine PersGes., dass die Vorschriften zur Vermögensübertragung auf eine PersGes. (§§ 3 bis 8 und 10 UmwStG) entsprechend anzuwenden sind (vgl. dazu *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 9 UmwStG Rz. 12 ff.). Die KStPflcht der formgewechselten Körperschaft endet demzufolge ebenfalls mit Wirkung zum stl. Übertragungstichtag. Im Fall des Formwechsels zwischen Körperschaften bleibt dagegen die KStPflcht bestehen, da sich die Identität des StSubjekts nicht ändert (vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 3/06, BStBl. II 2010, 186; *Rengers in Blümich*, § 1 Rz. 191 [10/2018]).

75–76 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sachliche Steuerpflicht

77

Welteinkommensprinzip: Die unbeschränkte KStPflcht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (Abs. 2), dh., dass die ihr unterworfenen StSubjekte grds. mit ihren sämtlichen (weltweit erzielten) Einkünften zur KSt heranzuziehen sind, also mit allen von ihnen im Inland oder Ausland erzielten Einkünfte aus sämtlichen in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten (sog. Welteinkommensprinzip; vgl. auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 7.8, 5.53 ff.; s. auch § 1 EStG Anm. 88; Einf. KSt. Anm. 48 ff.). Ausnahmen von diesem Grundsatz ergeben sich aus in dem EStG und in dem KStG sowie aus verschiedenen außerhalb der beiden Gesetze vorgesehenen sachlichen StBefreiungen und aus Beschränkungen aufgrund von mit ausländ. Staaten abgeschlossenen DBA (s. Anm. 16).

Einstweilen frei.

78–81

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ausschließliche Wirtschaftszone und Festlandsockel

Schrifttum: *Behrendt/Wischott/Krüger*, Praxisfragen zu deutschen Besteuerungsrechten im Zusammenhang mit Offshore-Windparks in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, BB 2012, 1827; *Waldhoff/Engler*, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht – am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254.

I. Überblick und Bedeutung des Abs. 3

82

Nach Abs. 3, der mit § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG wörtlich übereinstimmt, kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone oder am Festlandsockel zum Inland gehören. Die Erweiterung des Inlandsbegriffs hat in erster Linie Bedeutung für den Umfang der beschränkten StPflcht, also für die Besteuerung KStpfl. ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland, denn diese unterliegen der deutschen Steuer nur mit ihren inländ. Einkünften (§ 2 Nr. 1 iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 49 Abs. 1 EStG). Zu diesen zählen in erster Linie inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche im Grundfall des § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG voraussetzen, dass im Inland eine BS (§ 12 AO) unterhalten wird. Eine „offshore“ auf dem Deutschland zustehenden Anteil am Festlandsockel oder im Deutschland zustehenden Anteil der ausschließlichen Wirtschaftszone unterhaltene feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die die Voraussetzungen einer BS erfüllt, aber nicht der Energieerzeugung oder der Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes oder des Meeresuntergrundes dient (zB gewerbliche Fischzucht), war indes früher keine inländ. BS; ihr Inhaber erzielte keine beschränkt kstpfl. Einkünfte. Dies hat sich mit der Erweiterung des Inlandsbegriffs in § 1 Abs. 3 durch das Steueränderungsgesetz 2015 geändert, weil eine solche Geschäftseinrichtung oder Anlage seitdem im Inland liegt. Diese Erweiterung des Inlandsbegriffs klärt schließlich Zweifelsfragen, die zuvor nach der Änderung von § 1 Abs. 3 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) aufgetreten waren. Vor dieser hatte sich § 1 Abs. 3 aF nicht erstreckt auf etwaige im Zusammenhang mit der Errichtung einer Energiege-

winnungsanlage in der ausschließlichen Wirtschaftszone begründete BS (zB Baubetriebsstätte), solange dort noch keine Energie erzeugt wurde (unzutreffend deshalb uE OFD Karlsruhe v. 21.2.2014 – S 210.1/5/1 - St 11, FMNR3b2070014). Auch nach der Erweiterung von § 1 Abs. 3 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) war zudem – uE allerdings zu Unrecht – bezweifelt worden, ob Abs. 3 Nr. 2 idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) mit der Formulierung „soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen“ weit genug gefasst worden war, um Einkünfte aus Offshore-Windkraftanlagen besteuern zu können (so *Becker*, BB 2014, 2270; uE konnten – in Übereinstimmung mit dem Regelungssystem und der Terminologie des EEG – als in der ausschließlichen Wirtschaftszone errichtete und betriebene Offshore-Windkraftanlagen solche verstanden werden, die Windenergie als erneuerbare Energie „nutzen“, nämlich um daraus Strom zu erzeugen). Dennoch erbat der BRat in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften zunächst ohne Erfolg eine erneute Prüfung der Reichweite des durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) gerade erst erweiterten Inlandsbegriffs im EStG, KStG und GewStG (BRDrucks. 432/14 v. 7.11.2014, 26), denn auch nach Abs. 3 idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) nahm Deutschland noch immer nicht alle aus Art. 56 des UN Seerechtsabkommens ableitbaren Besteuerungsrechte wahr, dh., die ausschließliche Wirtschaftszone wurde nicht generell und umfassend und sogar noch nicht einmal im Hinblick auf alle dort genannten wirtschaftlichen Betätigungen zum Inland erklärt (BGBl. II 1994, 1798, 1822). Die von dem BRat vorgeschlagene, erheblich erweiterte Definition des Inlands (s. BRDrucks. 432/14, 26) hätte den auch im Hinblick auf die Formulierung „soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen“ geäußerten Zweifeln (vgl. *Becker*, BB 2014, 2270 und s.o.) Rechnung getragen. Dies wurde durch die erneute Neufassung von Abs. 3 durch das Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834) nachgeholt.

Umstritten ist, ob bzw. inwieweit die funktionale Erweiterung des Inlandsbegriffs auch Bedeutung haben kann für die unbeschränkte StPflcht (s. *Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254; *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846 [847]; *Gosch in Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 1 Rz. 6f; s. § 1 EStG Anm. 104). Das wäre bei einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse der Fall, wenn sich deren Geschäftsleitung oder Sitz in dem Deutschland zustehenden Anteil der ausschließlichen Wirtschaftszone oder des Festlandssockels befände, ohne dass eine der erforderlichen funktionalen Verknüpfungen („soweit dort ...“) besteht. Unseres Erachtens bedarf es der funktionalen Verknüpfung, um den Inlandsbezug herzustellen (zB Aufenthalt einer Person im Zusammenhang mit den Katalogtätigkeiten), dessen Folge dann auch die unbeschränkte StPflcht sein kann. Für Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist diese funktionale Verknüpfung praktisch schwer vorstellbar, aber theoretisch nicht ausgeschlossen (zB bei einem überwiegenden Aufenthalt des Geschäftsführers einer Gesellschaft auf einer Bohrinself zu einem der genannten Zwecke).

83–85 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale

1. Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone 86

a) Ausschließliche Wirtschaftszone

Die ausschließliche Wirtschaftszone ist ein jenseits des noch zum Staatsgebiet gehörenden Küstenmeers (zwölf Seemeilen, Art. 3 UN-Seerechtsübereinkommen – SRÜ) gelegenes und an dieses angrenzendes Gebiet, das den in Art. 55 ff. SRÜ festgelegten Vorschriften, die die Hoheitsbefugnisse des jeweiligen Küstenstaats und die Rechte und Freiheiten anderer Staaten regeln, unterliegt (Art. 55 SRÜ). Zu Details s. § 1 EStG Anm. 98. Innerhalb der ausschließlichen Wirtschaftszone bestehen nur die in Art. 56 SRÜ geregelten und damit funktional beschränkten Hoheitsbefugnisse.

b) Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung oder Bewirtschaftung lebender und nicht lebender natürlicher Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds 87

Lebende und nicht lebende natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds: Diese werden in Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a – anders als die natürlichen Ressourcen des Festlandsockels in Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a – nicht legal definiert. Die Terminologie ist Art. 56 SRÜ entlehnt. Zu Details s. § 1 EStG Anm. 99. Auslegungsprobleme sollten keine größere Relevanz entfalten, weil das, was nicht zweifelsfrei von der Formulierung erfasst ist, von der Auffangklausel in Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b erfasst sein sollte.

Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung oder Bewirtschaftung: Zu Details s. § 1 EStG Anm. 99.

c) Ausübung anderer Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone, wie beispielsweise die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind 88

Andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone: Die Formulierung ist eine Auffangklausel („andere Tätigkeiten“), die mit dem Erfordernis der „wirtschaftlichen Erforschung“ inhaltlich eingrenzbar erscheint, dies aufgrund des mit „oder“ verknüpften weitreichenden Verweises auf nicht näher spezifizierte Tätigkeiten zur Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone aber nicht ist. Zu Details s. § 1 EStG Anm. 99.

Beispielsweise Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind: Siehe § 1 EStG Anm. 99.

- ▶ *Energie:* Siehe § 1 EStG Anm. 99.
- ▶ *Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind:* Siehe § 1 EStG Anm. 99. Die Verknüpfung mit „und“ ist verständigerweise nicht so zu verstehen, dass Energie zugleich aus Wasser, Strömung und Wind erzeugt werden muss; vielmehr reicht für die funktionale Verknüpfung jede Quelle allein.

- *Beispielweise:* Die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind ist nur ein gesetzliches Regelungsbeispiel der Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone; s. § 1 EStG Anm. 99.

89 **d) Errichtung oder Nutzung künstlicher Inseln und Errichtung von Anlagen und Bauwerken für die in Buchst. a und b genannten Zwecke**

Künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke: Erforderlich ist eine feste Verbindung zum Untergrund; Schiffe sind keine künstlichen Inseln, Anlagen oder Bauwerke (EuGH v. 19.3.2015 – C-266/13, NZS 2015, 540). Erfasst sind hingegen zB Bohrinselfen und Windparks (s. *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846 [847]). Zu Details s. § 1 EStG Anm. 99.

Errichtet oder genutzt: Beide Tätigkeiten führen dazu, dass der betroffene Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone zum Inland wird. Damit genügen auch schon Tätigkeiten, die dem Bau (Errichtung) zB einer Bohrinselfe oder eines Windparks dienen. Zu Details s. § 1 EStG Anm. 99.

2. Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil am Festlandssockel

90 **a) Begriffe**

Der Festlandssockel eines Küstenstaats, der nach den Grundsätzen des Völkerrechts nicht zum Staatsgebiet des angrenzenden Küstenstaats gehört, über den jedoch ein Küstenstaat nach Art. 77 Abs. 1 SRÜ die Hoheitsrechte zum Zwecke seiner Erforschung und der Ausbeutung seiner natürlichen Ressourcen ausübt (Art. 76 SRÜ), umfasst den jenseits seines Küstenmeeres gelegenen Meeresboden und Meeresuntergrund der Unterwassergebiete, die sich über die gesamte natürliche Verlängerung seines Landgebiets bis zur äußeren Kante des Festlandrands erstrecken oder bis zu einer Entfernung von 200 Seemeilen von den Basislinien, von denen aus die Breite des Küstenmeeres gemessen wird, wo die äußere Kante des Festlandrands in einer geringeren Entfernung verläuft. Zu Details s. § 1 EStG Anm. 97, 101.

Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil: Siehe § 1 EStG Anm. 97, 101.

91 **b) Erforschung oder Ausbeutung natürlicher Ressourcen; Definition natürlicher Ressourcen**

Natürliche Ressourcen des Festlandssockels sind nach Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a Teilsatz 2 die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, die im nutzbaren Stadium entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können. Zu Details s. § 1 EStG Anm. 101.

Erforschung und Ausbeutung: Voraussetzung für die Erweiterung des Inlands nach Abs. 3 ist, dass die Ressourcen des Festlandssockels erforscht oder ausgebeutet werden. Erforschung oder Ausbeutung müssen sich auf diese Ressourcen

beziehen (s. auch § 1 EStG Anm. 99). Die Suche nach Lagerstätten reicht aus, nicht aber die nur die ozeanographische Forschung (glA *Scholtz*, DStZ 1974, 241) oder Untersuchungen über den Fischfang. Geophysikalische Forschungen gehören nicht dazu, wenn sie sich allg. auf den Meeresgrund beziehen; sie rechnen dazu, wenn sie die Suche nach Naturschätzen bezwecken. Das Betreiben einer Transit-Rohrleitung stellt bspw. keine Ausbeutung, sondern Transport von Naturschätzen dar (vgl. *Streck* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 1 Rz. 55).

c) Errichtung oder Nutzung künstlicher Inseln und Errichtung von Anlagen und Bauwerken für die in Buchst. a und b genannten Zwecke 92

S. oben und § 1 EStG Anm. 99.

III. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland 93

Zugehörigkeit zum Inland: Sind die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 erfüllt, so gehört zum Inland im Sinne des KStG auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandssockel, was wegen der Möglichkeit, dort eine inländ. BS zu begründen und damit dort inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu erzielen, praktische Bedeutung insbes. für beschränkt Stpfl. hat (s. Anm. 82). Die vor der Neufassung von Abs. 3 durch das StÄndG 2015 erörterte und verneinte Frage, ob während der Errichtung zB eines Offshore-Windparks der entsprechende Teil des Festlandssockels schon der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient, sodass weder die Offshore-Windparks noch etwaige Bauausführungen oder Montagen, die ebenfalls BS sein können (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO), zu diesem Zeitpunkt nach damals geltendem Recht schon im Inland unterhalten wurden (s. *Behrendt/Wischott/Krüger*, BB 2012, 1827 [1828 f.]; *Musil* in *HHSp.*, § 12 AO Rz. 33 [8/2018]; s. auch *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 26 [28] zu vergleichbaren Formulierungen in der deutschen Verhandlunggrundlage für DBA), hat sich mit dem StÄndG 2015 erledigt.

